



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 145/2022
vom 10. November 2022
Geschäftsverzeichnismr. 7688
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (Steuerjahre 2017 und 2018), gestellt vom Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern T. Giet, M. Pâques, T. Detienne, D. Pieters und S. de Bethune, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 24. November 2021, dessen Ausfertigung am 2. Dezember 2021 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (in der für die Steuerjahre 2017 und 2018 geltenden Fassung), dahin ausgelegt, dass bei der Berechnung der 80-Prozent-Grenze immer die außergesetzlichen Pensionen zu berücksichtigen sind, die bereits außerhalb des Unternehmens aufgebaut wurden - auch dann, wenn das Unternehmen nicht von der in Artikel 35 § 3 des KE/EStGB 92 vorgesehenen Möglichkeit, die frühere (höchstens 10 Jahre) Berufstätigkeit außerhalb des Unternehmens in Wert zu setzen, Gebrauch gemacht hat -, gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz sowie gegen die Artikel 170 und 172 der Verfassung, indem er einen ungerechtfertigten Unterschied zwischen Unternehmen, die im Rahmen einer individuellen Pensionsvereinbarung zugunsten ihres Unternehmensleiters Prämien zahlen, einführt, wobei das eine Unternehmen die Prämien nicht als Werbungskosten abziehen kann, weil sein Unternehmensleiter bereits teilweise ein außergesetzliches Pensionskapital außerhalb des Unternehmens aufgebaut hat, während das andere Unternehmen die Prämien wohl als Werbungskosten abziehen kann, weil sein Unternehmensleiter während dessen vollständiger Laufbahn bei diesem Unternehmen tätig

gewesen ist, unter Berücksichtigung dessen, dass für die beiden Unternehmensleiter letztendlich (d.h. im Laufe einer vollständigen Berufslaufbahn von 40 Jahren) das gleiche außergesetzliche Pensionskapital (d.h. desselben Umfangs) aufgebaut wird? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Durch die Vorabentscheidungsfrage möchte der vorlegende Richter vom Gerichtshof erfahren, ob Artikel 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der für die Steuerjahre 2017 und 2018 geltenden Fassung, dahin ausgelegt, dass bei der Berechnung der 80-Prozent-Grenze immer die außergesetzlichen Pensionen zu berücksichtigen sind, die bereits außerhalb des Unternehmens aufgebaut wurden - auch dann, wenn das Unternehmen nicht von der in Artikel 35 § 3 des königlichen Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 (nachstehend: KE/EStGB 1992) vorgesehenen Möglichkeit, höchstens 10 Jahre der früheren Berufstätigkeit außerhalb des Unternehmens in Wert zu setzen, Gebrauch gemacht hat -, mit dem in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung sowie mit den Artikeln 170 und 172 der Verfassung vereinbar ist. Nach Ansicht des vorlegenden Richters schafft Artikel 59 des EStGB 1992 in der vorerwähnten Auslegung einen Behandlungsunterschied zwischen Unternehmen, die im Rahmen einer individuellen Pensionsvereinbarung zugunsten ihres Unternehmensleiters Prämien zahlen, wobei das eine Unternehmen die Prämien nicht als Werbungskosten abziehen könne, weil sein Unternehmensleiter bereits teilweise ein außergesetzliches Pensionskapital außerhalb des Unternehmens aufgebaut habe, während das andere Unternehmen die Prämien wohl als Werbungskosten abziehen könne, weil sein Unternehmensleiter während dessen vollständiger Laufbahn bei diesem Unternehmen tätig gewesen sei. Der vorlegende Richter berücksichtigt dabei, dass für beide Kategorien von Unternehmensleitern im Laufe einer vollständigen Berufslaufbahn von 40 Jahren das gleiche außergesetzliche Pensionskapital aufgebaut werde.

B.2.1. Wie aus der Verweisungsentscheidung ersichtlich, bezieht sich die Vorabentscheidungsfrage im Wesentlichen auf die Berechnungsmethode der sogenannten « 80-Prozent-Grenze » für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Prämien, die ein Unternehmen

im Rahmen einer individuellen Pensionsvereinbarung zugunsten seines Unternehmensleiters zahlt.

B.2.2. Nach Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) zweiter Gedankenstrich des EStGB 1992, in der für die Steuerjahre 2017 und 2018 geltenden Fassung, gelten - vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 53 bis 66*bis* des EStGB 1992 - die Arbeitgeberbeiträge und -prämien, die in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung in Bezug auf eine Ruhestands- und/oder Hinterbliebenenpension für die Bildung einer Rente oder eines Kapitals zu Lebzeiten oder im Todesfall gezahlt werden, als Werbungskosten.

B.2.3. Artikel 59 des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2017 und 2018 anwendbaren Fassung (nachstehend: die fragliche Bestimmung), bestimmt:

« § 1. In Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) erwähnte Arbeitgeberbeiträge und -prämien können nur unter folgenden Bedingungen und in folgenden Grenzen als Werbungskosten abgezogen werden:

1. Sie müssen definitiv an ein Versicherungsunternehmen, eine Vorsorgeeinrichtung oder eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung, die in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind, gezahlt werden

2. In Jahresrenten ausgedrückte gesetzliche und außergesetzliche Leistungen bei Versetzung in den Ruhestand dürfen 80 Prozent der letzten normalen Bruttojahresentlohnung nicht übersteigen und müssen auf der Grundlage einer normalen Berufstätigkeitsdauer berechnet werden.

Für Verträge, die keine Festleistungsvereinbarungen sind, werden die diesbezüglichen außergesetzlichen Leistungen festgelegt, indem die Merkmale des Vertrags, die erworbenen Reserven, die sich auf den Vertrag beziehen, und folgende Parameter berücksichtigt werden:

- Erhöhungsprozentsatz der Entlohnungen, Indexierung einbegriffen,
- Kapitalisierungssatz, der auf die erworbenen Reserven angewandt werden muss,
- Prozentsatz der Gewinnbeteiligungen.

3. In Jahresrenten ausgedrückte gesetzliche und ergänzende Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit dürfen die normale Bruttojahresentlohnung nicht übersteigen.

4. Der Arbeitgeber muss in den vom König festgelegten Formen und Fristen Belege vorlegen.

5. Die in Anwendung des Königlichen Erlasses vom 25. April 2007 zur Ausführung von Artikel 306 des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 verlangten Informationen müssen erteilt worden sein.

Um die Einhaltung der in Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten Grenzen zu überprüfen, müssen die dort erwähnten Leistungen, die in Kapitalform ausgezahlt werden, in Renten umgewandelt werden anhand der Angaben in der vom König festgelegten Tabelle, in der - ohne eine Übertragbarkeit oder die Indexierung aufgeschobener Renten innerhalb der Grenze von 2 Prozent pro Jahr ab Einsetzen dieser Renten zu berücksichtigen - für verschiedene Alter bei Einsetzen der Rente das Kapital angegeben ist, das für die Zahlung in Zwölfeln und bei Fälligkeit einer Jahresrente von 1 EUR als notwendig gilt. Bei Bedarf dürfen die Angaben der Tabelle angepasst werden, damit die Übertragbarkeit oder die Indexierung aufgeschobener Renten innerhalb der Grenze von 2 Prozent pro Jahr ab Einsetzen dieser Renten berücksichtigt wird.

Leistungen, die bereits geleisteten Dienstjahren entsprechen, können in der Form eines oder mehrerer Beiträge oder einer oder mehrerer Prämien finanziert werden. Außerhalb des Unternehmens geleistete Dienstjahre werden nur bis zu höchstens zehn tatsächlich geleisteten Jahren berücksichtigt. Leistungen, die sich auf höchstens fünf Jahre einer Berufstätigkeit beziehen, die bis zum normalen Ruhestandsalter noch auszuüben ist, können ebenfalls in der Form eines oder mehrerer Beiträge oder einer oder mehrerer Prämien finanziert werden.

§ 2. Eine Indexierung der in § 1 Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten Renten ist erlaubt.

§ 3. Die in § 1 Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten Grenzen sind einerseits anwendbar auf Beiträge und Prämien in Bezug auf Alters- und Todesfallzusatzversicherungen und ergänzende Pensionsvereinbarungen, andererseits auf Beiträge und Prämien in Bezug auf Vereinbarungen, die als eine Ergänzung der gesetzlichen Entschädigungen im Todesfall oder bei Arbeitsunfähigkeit infolge eines Arbeitsunfalls oder Unfalls oder einer Berufskrankheit oder Krankheit zu betrachten sind. Für die Berechnung dieser Grenzen werden die in Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) dritter Gedankenstrich erwähnten Beiträge und Prämien, die in Ausführung einer Solidaritätsvereinbarung gezahlt werden, entsprechend ihrer Art auf diese Kategorien verteilt.

§ 4. Hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge und -prämien in Bezug auf Alters- und Todesfallzusatzversicherungen und ergänzende Pensionsvereinbarungen ist die in § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnte Grenze von 80 Prozent zu beurteilen unter Berücksichtigung des Gesamtbetrags der gesetzlichen Pensionen und der in Jahresrenten ausgedrückten außergesetzlichen Pensionen. Leistungen, die aus Pensionssparen und aus individuellen Lebensversicherungsverträgen hervorgehen, die nicht in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung in Bezug auf eine Ruhestands- und/oder Hinterbliebenenpension geschlossen werden, werden nicht berücksichtigt.

Außergesetzliche Pensionen umfassen insbesondere Pensionen:

- die durch persönliche Beiträge, die in Artikel 52 Nr. 7*bis* oder in Artikel 145³ erwähnt sind, gebildet werden,

- die durch Arbeitgeberbeiträge gebildet werden,

- die durch den Arbeitgeber in Ausführung einer vertraglichen Verpflichtung zuerkannt werden.

Hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge und -prämien in Bezug auf Vereinbarungen, die als eine Ergänzung der gesetzlichen Entschädigungen im Todesfall oder bei Arbeitsunfähigkeit infolge eines Arbeitsunfalls oder Unfalls oder einer Berufskrankheit oder Krankheit zu betrachten sind, ist die Grenze in Bezug auf die normale Bruttojahresentlohnung zu beurteilen unter Berücksichtigung des Gesamtbetrags der gesetzlichen Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit und der in Jahresrenten ausgedrückten außergesetzlichen Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit.

Außergesetzliche Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit umfassen insbesondere:

- Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit, die durch Arbeitgeberbeiträge gebildet werden,
- Leistungen, die durch den Arbeitgeber in Ausführung einer vertraglichen Verpflichtung zuerkannt werden.

§ 5. Der König legt durch einen im Ministerrat beratenen Erlass fest:

1. was unter normaler Bruttojahresentlohnung, letzter normaler Bruttojahresentlohnung und normaler Berufstätigkeitsdauer im Sinne von § 1 Absatz 1 Nr. 2 und 3 zu verstehen ist,

2. die verschiedenen in § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Sätze.

Er reicht bei den Gesetzgebenden Kammern, wenn sie versammelt sind, unverzüglich und sonst, sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse in Ausführung von Absatz 1 Nr. 2.

Er legt Bedingungen und Weise fest, wie vorliegende Bestimmung angewandt wird.

§ 6. Leistungsvorschüsse, Verpfändungen von Pensionsansprüchen als Sicherheit für eine Anleihe und die Verwendung des Rückkaufswertes zur Wiederherstellung einer Hypothekenanleihe beeinträchtigen den aufgrund von § 1 Absatz 1 Nr. 1 erforderlichen definitiven Charakter der Zahlung der Beiträge und Prämien nicht, wenn sie bewilligt werden, um es einem Arbeitnehmer zu ermöglichen, in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums gelegene unbewegliche Güter, die in Belgien oder einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums steuerpflichtige Einkünfte erzeugen, zu erwerben, zu bauen, zu verbessern, instandzusetzen oder umzubauen, und sofern die Vorschüsse und Anleihen zurückgezahlt werden, sobald vorerwähnte Güter nicht mehr Teil des Vermögens des Arbeitnehmers sind.

Die in Absatz 1 erwähnte Einschränkung muss in den Regelungen der Versicherungsgeschäfte auf Gruppenbasis, den Versicherungsverträgen, den Pensionsregelungen, den ergänzenden Pensionsvereinbarungen erwähnt im Gesetz vom 28. April 2003 über ergänzende Pensionen und das Besteuerungssystem für diese Pensionen und für bestimmte Zusatzleistungen im Bereich der sozialen Sicherheit und in den ergänzenden Pensionsabkommen für Selbständige erwähnt im Programmgesetz (I) vom 24. Dezember 2002 eingetragen sein ».

Nach Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 der fraglichen Bestimmung können die Arbeitgeberbeiträge und -prämien, die in Ausführung einer individuellen Pensionsvereinbarung gezahlt werden, nur unter der Bedingung als Werbungskosten abgezogen werden, dass die in Jahresrenten ausgedrückten gesetzlichen und außergesetzlichen Leistungen bei Versetzung in den Ruhestand nicht über 80 Prozent der letzten normalen Bruttojahresentlohnung liegen. Diese gesetzlichen und außergesetzlichen Leistungen müssen auf der Grundlage einer normalen Berufstätigkeitsdauer berechnet werden. Gemäß Paragraph 1 letzter Absatz der fraglichen Bestimmung können Leistungen, die bereits geleisteten Dienstjahren entsprechen, in der Form eines oder mehrerer Beiträge oder einer oder mehrerer Prämien finanziert werden. Außerhalb des Unternehmens geleistete Dienstjahre dürfen bis zu höchstens 10 tatsächlich geleisteten Jahren berücksichtigt werden.

Nach Paragraph 4 Absatz 1 der fraglichen Bestimmung ist für Beiträge und Prämien, die mit ergänzenden Pensionsvereinbarungen zusammenhängen, die Grenze von 80 Prozent unter Berücksichtigung des Gesamtbetrags der gesetzlichen Pensionen und der in Jahresrenten ausgedrückten außergesetzlichen Pensionen zu beurteilen. Leistungen, die aus Pensionssparen und aus anderen individuellen Lebensversicherungsverträgen hervorgehen, die nicht in Ausführung einer individuellen ergänzenden Pensionsvereinbarung in Bezug auf eine Ruhestands- und/oder Hinterbliebenenpension geschlossen werden, werden nicht berücksichtigt.

Aufgrund von Paragraph 4 Absatz 2 der fraglichen Bestimmung umfassen außergesetzliche Pensionen unter anderem Pensionen, die durch Arbeitgeberbeiträge gebildet werden.

Nach Paragraph 5 Absatz 1 der fraglichen Bestimmung legt der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass fest, was unter « normaler Bruttojahresentlohnung », « letzter normaler Bruttojahresentlohnung » und « normaler Berufstätigkeitsdauer » im Sinne von Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 derselben Bestimmung zu verstehen ist, und die verschiedenen in Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Sätze.

Artikel 34 des KE/EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2017 und 2018 anwendbaren Fassung bestimmt:

«Für die Anwendung der Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe *b*) und Nr. 5 und 59 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und des vorliegenden Abschnitts versteht man unter:

1. normaler Bruttojahresentlohnung: den gesamten Bruttobetrag aller Summen, die vor Abzug der in Ausführung der sozialen Rechtsvorschriften oder eines damit gleichgesetzten gesetzlichen oder verordnungsrechtlichen Statuts vorgeschriebenen Einbehaltungen einem Arbeitnehmer im Laufe eines bestimmten Jahres in anderer Weise als außergewöhnlich oder gelegentlich gewährt oder ausgezahlt worden sind,

2. letzter normaler Bruttojahresentlohnung: die Bruttojahresentlohnung, die angesichts der vorherigen Entlohnungen des Arbeitnehmers als normal betrachtet werden kann und ihm im Laufe des letzten Jahres vor seiner Versetzung in den Ruhestand, in dem er eine normale berufliche Tätigkeit ausgeübt hat, ausgezahlt oder gewährt worden ist,

3. normaler Berufstätigkeitsdauer: vierzig Jahre oder, in Berufen, für die die betroffenen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nachweisen, dass sich eine vollständige Laufbahn auf mehr oder weniger als vierzig Jahre erstreckt, die Anzahl Jahre dieser vollständigen Laufbahn ».

Artikel 35 des KE/ESStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2017 und 2018 anwendbaren Fassung bestimmt:

« [...]

§ 2. Der Abzug der in § 1 erwähnten Arbeitgeberbeiträge und -prämien als Werbungskosten ist nur zulässig während der normalen Berufstätigkeitsdauer des betreffenden Arbeitnehmers und nur insofern diese Beiträge und Prämien, erhöht um die in Artikel 1451 Nr. 1 desselben Gesetzbuches erwähnten persönlichen Beiträge und Prämien, pro Arbeitnehmer:

1. die aufgrund der Gruppenversicherungsregelung, des Versicherungsvertrags, der Pensionsregelung, der Vereinbarung in Bezug auf eine ergänzende Pension oder der Solidaritätszusage zu zahlenden Beträge pro Jahr nicht übersteigen und diese Vereinbarungen, was kollektive Vereinbarungen betrifft, für das gesamte Personal des Unternehmens oder eine spezifische Kategorie dieses Personals auf gleiche, nicht diskriminierende Weise zugänglich sind,

2. Anspruch auf Leistungen, einschließlich Gewinnbeteiligungen, eröffnen, deren in jährlichen Leibrenten ausgedrückter oder in jährliche Leibrenten umgewandelter Betrag, erhöht um die gesetzliche Pension, 80 Prozent der normalen Bruttojahresentlohnung des Arbeitnehmers während des betreffenden Jahres, multipliziert mit einem Bruch, dessen Zähler die im Unternehmen tatsächlich geleistete und noch zu leistende Anzahl Jahre der normalen Berufstätigkeitsdauer und dessen Nenner die Anzahl Jahre der normalen Berufstätigkeitsdauer ist, nicht überschreitet.

§ 3. Für Arbeitnehmer, die im Unternehmen keine vollständige Laufbahn erreichen, darf im Zähler des in § 2 Nr. 2 erwähnten Bruches eine Berufstätigkeitsdauer berücksichtigt werden, die über derjenigen liegt, die sie in diesem Unternehmen leisten werden, sofern die in § 2 Nr. 2 erwähnten Leistungen sich auf höchstens zehn Jahre einer vorherigen tatsächlich ausgeübten

beruflichen Tätigkeit oder auf höchstens fünf Jahre einer bis zum normalen Ruhestandsalter noch auszuübenden beruflichen Tätigkeit beziehen und sofern die Gesamtanzahl der auf diese Weise berücksichtigten Jahre die Anzahl Jahre der normalen Dauer ihrer beruflichen Tätigkeit nicht überschreitet. In einem solchen Fall müssen in § 1 Nr. 2 erwähnte Regelungen, Verträge, Vereinbarungen in Bezug auf eine ergänzende Pension und Solidaritätszusagen darüber hinaus ausdrücklich die Bedingungen enthalten, unter denen diese Beiträge und Prämien gewährt werden.

Um die Einhaltung der in § 2 Nr. 2 erwähnten Grenzen zu überprüfen, müssen in Kapital ausgedrückte Leistungen in Renten umgewandelt werden anhand der Angaben in nachstehender Tabelle, die gegebenenfalls angepasst werden, um die Übertragbarkeit oder die Indexierung aufgeschobener Renten innerhalb der Grenze von 2 Prozent pro Jahr ab Einsetzen dieser Renten zu berücksichtigen.

[...] ».

Nach Artikel 195 § 1 des EStGB 1992 werden Unternehmensleiter für die Anwendung der Bestimmungen in Bezug auf Werbungskosten Arbeitnehmern gleichgestellt und gelten ihre Entlohnungen und diesbezügliche Soziallasten als Werbungskosten. Zahlungen für Sozialversicherung oder Sozialfürsorge sind jedoch nur abzugsfähig in dem Maße, wie sie sich auf Entlohnungen beziehen, die regelmäßig und mindestens einmal monatlich gezahlt oder zuerkannt werden vor Ende des Besteuerungszeitraums, in dem die entlohnte Tätigkeit ausgeübt wurde, und unter der Bedingung, dass diese Entlohnungen von der Gesellschaft auf die Ergebnisse dieses Zeitraums angerechnet werden.

B.2.4. Die 80-Prozent-Grenze wurde durch Artikel 5 des Gesetzes vom 27. Dezember 1984 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen » in den damaligen Artikel 45 Nr. 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 59 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992) eingefügt.

Aus der Begründung zum Gesetzentwurf ergibt sich, dass der Gesetzgeber vorhatte « bestimmte Mängel » zu beseitigen, « die zwischen den verschiedenen Weisen bestehen, wie das als Rente oder Pension geltende steuerbefreite Kapital gebildet wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/1, S. 1). Der Gesetzgeber äußerte ferner, dass « die vorgeschlagene Abänderung der Regelung [...] nicht verwirklicht werden [kann], ohne dass bestimmte Anpassungen vorgenommen werden, und zwar um zu vermeiden, dass ungewöhnlich hohes steuerbefreites Kapital gebildet wird » (ebenda, S. 5). In ihrem Gutachten zum Gesetzentwurf bestätigte die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats dass « die Einbringer

des Entwurfs die Abzugsfähigkeit von als unverhältnismäßig hoch angesehenen Pensionen vermeiden wollen » (ebenda, S. 22).

Im ursprünglichen Gesetzentwurf wurde jedoch nicht vorgesehen, oberhalb welcher Grenze das aufgebaute Pensionskapital als « unverhältnismäßig » gelten sollte. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats führte diesbezüglich aus, dass « um Artikel 110 [jetzt Artikel 170] der Verfassung zu genügen, [...] diese Grenze im Gesetz ausdrücklich festgelegt werden [muss] » (ebenda S. 22). Die 80-Prozent-Grenze wurde schließlich in Artikel 5 des Gesetzentwurfs infolge eines von verschiedenen Abgeordneten eingebrachten Abänderungsantrags eingefügt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/4, S. 7; Nr. 1010/13, SS. 56 und 122).

In Bezug auf die Sanktion, die gelten würde, wenn das aufgebaute Pensionskapital die 80-Prozent-Grenze übersteigt, äußerte sich der Minister der Finanzen dahingehend, dass « der Teil, der über der Grenze liegt, als abzugsfähige Ausgabe verworfen [wird] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1984-1985, Nr. 1010/13, S. 59). Er präzierte ferner, dass « das ‘ Zuviel ’ an ausgezahltem Betrag dem steuerpflichtigen Gewinn hinzugefügt wird » (ebenda).

B.3. Der Ministerrat bringt in seinem Schriftsatz vor, dass die Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage für die Lösung der Ausgangsstreitigkeit nicht sachdienlich sei und dass diese Frage aus dem Grunde nicht beantwortet werden müsse.

Nach Ansicht des Ministerrats, was von der klagenden Partei des Ausgangsverfahrens nicht in Abrede gestellt wird, ergibt sich aus den Abänderungsberichten, mit denen die Steuerverwaltung den Abzug der Prämien verworfen habe, die die klagende Partei des Ausgangsverfahrens in den Steuerjahren 2017 und 2018 im Rahmen einer individuellen Pensionsvereinbarung zugunsten ihres Unternehmensleiters gezahlt habe, dass für die beiden betreffenden Steuerjahre ein Laufbahnbruch von 33,33/40 angewandt worden sei. Die 80-Prozent-Grenze sei auf diese Weise auf ein zulässiges Höchstpensionskapital von 210 841,34 Euro (Steuerjahr 2017) beziehungsweise 198 646,40 Euro (Steuerjahr 2018) festgelegt worden.

Unter der Annahme, dass der Unternehmensleiter eine vollständige Laufbahn bei der klagenden Partei des Ausgangsverfahrens vorweisen könnte und mithin ein Laufbahnbruch von

40/40 angewandt worden wäre, wäre die 80-Prozent-Grenze auf ein zulässiges Höchstpensionskapital von 253 034,91 Euro (Steuerjahr 2017) beziehungsweise 238 399,52 Euro (Steuerjahr 2018) festgelegt worden.

Der Ministerrat macht geltend, dass, da zugunsten des Unternehmensleiters der klagenden Partei des Ausgangsverfahrens bereits ein ergänzendes Pensionskapital von 336 835,74 Euro aufgebaut worden sei, die 80-Prozent-Grenze in jedem Fall überschritten sei, auch wenn der Unternehmensleiter eine vollständige Laufbahn beim Unternehmen hätte vorweisen können. Der steuerliche Abzug der in den Steuerjahren 2017 und 2018 gezahlten Prämien als Werbungskosten wäre daher sowohl im Falle einer vollständigen als auch im Falle einer unvollständigen Laufbahn verworfen worden.

Der vom vorlegenden Richter vorgelegte Behandlungsunterschied ist nach Ansicht des Ministerrats demnach für die Lösung der Ausgangsstreitigkeit nicht relevant.

B.4. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Richter zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf.

Dementsprechend ist es nicht Aufgabe des Gerichtshofs, sondern des vorlegenden Rechtsprechungsorgans, zu überprüfen, in welchem Umfang die 80-Prozent-Grenze in der Ausgangsstreitigkeit überschritten wird, wenn der Unternehmensleiter eine vollständige statt einer unvollständigen Laufbahn beim Unternehmen vorweisen könnte, und daher, ob der steuerliche Abzug der Prämien auch im erstgenannten Fall verworfen worden wäre. Der Gerichtshof verfügt im Übrigen nicht über die Daten, die erforderlich sind, um zu kontrollieren, ob die vom Ministerrat genannten Beträge richtig sind.

B.5. Unter Berücksichtigung dieser Elemente ist die Rechtssache an das vorlegende Rechtsprechungsorgan zurückzuverweisen, damit es bestimmen kann, in welchem Umfang eine Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage noch sachdienlich ist.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

verweist die Rechtssache an das vorlegende Rechtsprechungsorgan zurück.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 10. November 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) L. Lavrysen