

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 661
Urteil Nr. 2/95 vom 12. Januar 1995

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 über verschiedene steuerliche und nichtsteuerliche Bestimmungen, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern L.P. Suetens, L. François, J. Delruelle, E. Cerexhe und A. Arts, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage

Der Appellationshof Brüssel hat in seinem Urteil vom 14. Januar 1994 in Sachen L. Micha gegen den Belgischen Staat dem Schiedshof folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990, der für die Anwendung des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern 'die Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Höhe von über 270.000 Franken beziehen, die durch Vereinbarung befreit sind und bei der Berechnung der Steuer bezüglich der übrigen Einkünfte des Haushaltes nicht berücksichtigt werden' als 'Alleinstehende' betrachtet, gegen die Artikel 6 und 6bis der Verfassung? »

II. Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren

Im Jahre 1990 (Veranlagungsjahr 1991) hat L. Micha Berufseinkünfte bezogen, die in Belgien beststeuerbar sind. Ihr Ehepartner Th. Laermans ist Beamter bei der Kommission der Europäischen Gemeinschaft und hat im selben Jahr aufgrund seines Amtes Einkünfte bezogen, die von der belgischen Steuer befreit sind.

Im Anschluß daran glaubte Th. Laermans, in Anwendung von Artikel 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988, in dem das System des « Ehequotienten » festgelegt ist, in seinem Namen einen Teil des Einkommens seiner Gattin bis in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrags von 270.000 Franken versteuern zu können.

Die Steuerverwaltung hat die Besteuerung bezüglich des Veranlagungsjahres 1991 folgendermaßen festgelegt: Sie hat auf das Einkommen von Th. Laermans, das wegen dessen Eigenschaft als Beamter der Europäischen Gemeinschaft im nationalen System steuerfrei ist, keinerlei Steuern erhoben; sie hat zudem die gesamten Einkünfte von L. Micha besteuert; sie hat schließlich auf die Einkünfte von L. Micha keinen Abzug aufgrund des « Ehequotienten » getätigt, da sie diesen Quotienten im Fall von Th. Laermans nicht angewandt hat.

Am 14. April 1992 hat L. Micha gegen diese Besteuerung eine Beschwerdeschrift eingereicht, mit der sie beantragte, daß das System des « Ehequotienten » auf ihre Einkünfte angewandt werde. Am 11. Juni 1992 hat der durch den Regionaldirektor der Verwaltung der direkten Steuern von Löwen abgeordnete Beamte diese Beschwerde verworfen.

Am 23. Juni 1992 hat L. Micha gegen diese Entscheidung eine Klage vor dem Appellationshof Brüssel eingereicht.

L. Micha führt an, daß Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung (vormals Artikel 6 und *6bis*) verstoße, indem er einen ungerechtfertigten und unangemessenen Unterschied einführe, und zwar zwischen den Steuerpflichtigen, deren Ehepartner über Einkünfte verfügen, die über 270.000 Franken liegen und die gemäß einer Vereinbarung steuerfrei sind, einerseits und den Steuerpflichtigen, deren Ehepartner über Einkünfte verfügen, die über 270.000 Franken liegen, die jedoch gemäß einer Bestimmung des innerstaatlichen Rechts steuerfrei sind, andererseits. Sie beantragt daher beim Appellationshof, dem Schiedshof diesbezüglich eine präjudizielle Frage zu stellen.

III. Verfahren vor dem Hof

Die Ausfertigung der Verweisungsentscheidung ist am 28. Januar 1994 in der Kanzlei eingegangen.

Durch Anordnung vom 1. Februar 1994 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 21. März 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 24. März 1994.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, Brüssel, mit am 2. Mai 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- L. Micha, wohnhaft in Overijse, Hannekensboslaan 31, mit am 11. Mai 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 24. Mai 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, mit am 20. Juni 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- L. Micha, mit am 24. Juni 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnung vom 28. Juni 1994 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 28. Januar 1995 verlängert.

Durch Anordnung vom 17. November 1994 hat der amtierende Vorsitzende in Anbetracht der Ruhestandsversetzung des Richters K. Blanckaert die Besetzung um den Richter H. Boel für die Verhandlungsreifeerklärung ergänzt und festgestellt, daß der Richter Y. de Wasseige gesetzmäßig verhindert ist und der Richter E. Cerexhe ihn als Mitglied der Besetzung und der Richter L. François ihn als referierender Richter ersetzt.

Durch Anordnung vom 17. November 1994 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 8. Dezember 1994 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 18. November 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 8. Dezember 1994

- erschienen
- . RA I. Claeys Bouúaert, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,
- . RA P. Vandepitte, *loco* RA T. Afschrift, in Brüssel zugelassen, für L. Micha,
- haben die referierenden Richter L.P. Suetens und L. François Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtsache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

IV. *Gegenstand der fraglichen Bestimmungen*

Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 über verschiedene steuerliche und nichtsteuerliche Bestimmungen besagt folgendes:

« Artikel 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern wird um den folgenden Absatz ergänzt:

'Die Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Höhe von über 270.000 Franken beziehen, die durch Vereinbarung befreit sind und bei der Berechnung der Steuer bezüglich der übrigen Einkünfte des Haushaltes nicht berücksichtigt werden, werden ebenfalls als Alleinstehende betrachtet.' »

Im Anschluß an die Koordinierung des Einkommensteuergesetzbuches wurde aus Artikel 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988, vervollständigt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990, Artikel 128, 4^o des Einkommensteuergesetzbuches 1992.

Diese Bestimmung lautet nunmehr:

« Art. 128. Für die Anwendung dieses Abschnitts und die Berechnung der Steuer werden verheiratete Personen nicht als Eheleute sondern als Alleinstehende betrachtet:

(...)

4^o wenn ein Ehepartner Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Höhe von über 270.000 Franken bezieht, die durch Vereinbarung befreit sind und bei der Berechnung der Steuer bezüglich der übrigen Einkünfte des Haushaltes nicht berücksichtigt werden.

In diesen Fällen werden zwei getrennte Veranlagungen vorgenommen, und für jeden der beiden Betroffenen wird die Steuer unter Berücksichtigung der eigenen Einkünfte und der Einkünfte seiner Kinder, an deren Vermögen er ein Nutznießungsrecht hat, berechnet. »

V. In rechtlicher Beziehung

- A -

Schriftsatz des Ministerrates

A.1. Das System des Ehequotienten, durch das ein Teil des Einkommens des Ehepartners, der einer beruflichen Tätigkeit nachgehe, auf den Ehepartner, der zu Hause verbleibe, übertragen werde, passe laut den Vorarbeiten zum Gesetz vom 7. Dezember 1988 in den Rahmen einer familien- und kinderfreundlichen Politik, die darauf abziele, « die Hausarbeit aufzuwerten ».

Der Ehequotient bevorteile die Familien mit nur einem Einkommen sowie die Familien mit zwei Einkommen, wenn das zweite Einkommen verhältnismäßig gering sei, u.a. aufgrund einer Laufbahnunterbrechung, einer zeitweiligen Arbeitslosigkeit oder einer Teilzeitbeschäftigung.

Es sei festgestellt worden, daß im Gegensatz zu der Zielsetzung und aufgrund einer Gesetzeslücke ein Haushalt, in dem einer der Ehepartner ohne Progressionsvorbehalt ein steuerfreies Einkommen beziehe und der andere Ehepartner gewöhnliche steuerpflichtige Einkünfte beziehe, sich dennoch auf die Anwendung des Ehequotienten habe berufen können.

Durch die Verabschiedung von Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 sei dieser Unregelmäßigkeit ein Ende bereitet worden.

Gemäß dieser Bestimmung werde den betreffenden Haushalten kein Ehequotient mehr gewährt, jedoch habe der Ehepartner, der ein steuerpflichtiges Berufseinkommen beziehe, von nun an als Alleinstehender Anrecht auf einen höheren steuerfreien Einkommensanteil.

Nur weil bestimmte aufgrund innenstaatlicher gesetzlicher Bestimmungen steuerfreie Einkünfte die Anwendung des Ehequotienten ermöglichen würden, liege noch kein Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip vor. Es handele sich um Ausnahmen, die aus sozialen, kulturellen oder wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt seien und die darauf abzielen würden, verschiedene in Belgien bezogene Einkünfte vom Anwendungsbereich der Einkommensteuer fernzuhalten. Diese Ausnahmen würden Personen (Behinderte, Künstler, Kriegsoffer usw.) betreffen, für die nach Ansicht des Gesetzgebers « im allgemeinen Interesse » die Notwendigkeit bestehe, ihnen eine Behandlung zuteil werden zu lassen, die sich von der des Durchschnittsteuerpflichtigen unterscheide, wie dies bereits für den Elternteil, der Zuhause arbeite, der Fall sei.

Der Fall von L. Micha sei mit diesen Sachlagen nicht vergleichbar, da die angeführten sozialen, kulturellen oder wirtschaftlichen Gründe in ihrem Fall nicht geltend gemacht werden könnten und da die Übertragung eines Teils des Einkommens des Ehepartners, der einer beruflichen Tätigkeit nachgehe, auf den Ehepartner, der zu Hause verbleibe, sich in den Rahmen einer familien- und kinderfreundlichen Politik eingliedere, die darauf abziele, die Hausarbeit aufzuwerten. Die Sachlage von L. Micha liege außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Politik.

Die These von L. Micha führe zu einer ungerechtfertigten Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen, die mit einem Beamten einer überstaatlichen Einrichtung verheiratet sind, und den übrigen Steuerpflichtigen. Die vorgeschlagene Lösung würde in der Tat dazu führen, daß den Ehepartnern der internationalen Beamten, deren Einkünfte bereits von der nationalen Steuer befreit seien, ein vorteilhafterer Steuersatz zugestanden würde, und zwar für den begrenzten Anteil der Berufseinkünfte, der weiterhin der nationalen Steuergesetzgebung unterliege.

Schriftsatz von L. Micha

A.2. Die fragliche Bestimmung schaffe einen Behandlungsunterschied, der jeglicher Rechtfertigung entbehre, zwischen den Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Einkünfte bezögen, die aufgrund eines internationalen Abkommens steuerfrei seien, wie zum Beispiel im Fall eines europäischen Beamten, und den Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Einkünfte bezögen, die aufgrund einer Bestimmung des innerstaatlichen Rechts steuerfrei seien, da erstere - im Gegensatz zu letzteren - als Alleinstehende gälten.

In bezug auf die aufgrund einer Bestimmung des innerstaatlichen Rechts steuerfreien Einkünfte, die von Personen bezogen werden, deren Sachlage mit der der europäischen Beamten vergleichbar ist, führt L. Micha Folgendes an:

- die Sozialleistungen, die in Artikel 41 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 38 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) genannt werden;

- die Subventionen, Renten oder Pensionen, die von den öffentlichen Behörden oder von offiziellen Einrichtungen an Wissenschaftler, Schriftsteller oder Künstler gewährt werden (Artikel 41 § 2 3° des Einkommensteuergesetzbuches 1964);

- die Mehrwerte auf Güter, die der Ausübung einer beruflichen Tätigkeit zugeteilt sind und die gemäß der Artikel 34 bis 40 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 steuerfrei sind, u.a. die endgültig und bedingungslos steuerfreien Mehrwerte, wie zum Beispiel die Mehrwerte auf unbebaute Grundstücke aus Landwirtschafts- oder Gartenbaubetrieben (Artikel 34 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 - Artikel 44 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992);

- die unter der Bedingung der Wiederanlage steuerfreien Mehrwerte (Artikel 32^{sexies} des Einkommensteuergesetzbuches 1964 - Artikel 47 des Einkommensteuergesetzbuches 1992);

- die gemäß Artikel 32^{bis} Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 39 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) steuerfreien Pensionen, Renten, Kapitalien oder Rückkaufswerte;

- die in Artikel 40 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 46 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) genannten Einstellungsmehrwerte.

Die Gründe, die eine Steuerbefreiung rechtfertigen würden, seien bei der Bewertung des durch die fragliche Bestimmung eingeführten Unterschieds unerheblich. Erheblich sei nur die Feststellung, daß beide Personenkategorien über in Belgien steuerfreie Einkünfte verfügen und daß sie sich daher von diesem Standpunkt aus gesehen in der gleichen Sachlage befinden würden.

Die Zielsetzung der fraglichen Bestimmung, die darin bestehe, den Haushalten, in denen einer der Ehepartner als internationaler Beamter beschäftigt sei und dessen Einkommen daher der nationalen Besteuerung nicht unterliege, den Vorteil des Ehequotienten vorzuenthalten, sei nicht rechtmäßig.

Der Gesetzgeber sei sich bei der Einführung des Systems des Ehequotienten durch das Gesetz vom 7. Dezember 1988 bewußt gewesen, daß es auf Sachlagen anwendbar sein würde, in denen beide Ehepartner über berufliche Einkünfte (oder Ausgleichszahlungen) verfügen, und insbesondere in Fällen, in denen einer der Ehepartner über steuerfreie Einkünfte verfüge, sei es aufgrund eines Abkommens oder aufgrund einer Bestimmung des innerstaatlichen Rechts.

Eine ähnliche Lösung sei im früheren System des « Splitting » angewandt worden (vormaliger Artikel 80 des Einkommensteuergesetzbuches, zuletzt abgeändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 1. August 1985 (*Belgisches Staatsblatt* vom 6. August 1985) und nunmehr aufgehoben durch Artikel 35 § 1 7° des Gesetzes vom 7. Dezember 1988).

Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 könne also nicht dadurch gerechtfertigt werden, daß falls einer der Ehepartner über steuerfreie Einkünfte und der andere Ehepartner über normal besteuerte Berufseinkünfte verfüge, « die Zuteilung des Ehequotienten (...) sicherlich niemals Zielsetzung des Gesetzgebers war ».

Es bestehe ein Widerspruch zwischen der Zielsetzung - oder zumindest den Auswirkungen - der fraglichen Bestimmung und Artikel 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaft, der sich jeglicher nationalen Besteuerung widersetze, unabhängig von der Art dieser Besteuerung oder der Art und Weise der Erhebung, und die dazu führe, daß die Beamten und anderen Personalmitglieder der Europäischen Gemeinschaft direkt oder indirekt unter Zugrundelegung der wegen ihrer Tätigkeit bei der Europäischen Gemeinschaft bezogenen Einkünfte besteuert würden, selbst wenn diese Steuer nicht im Verhältnis zu den Einkünften berechnet werde.

Die Auswirkungen der fraglichen Bestimmung stünden schließlich nicht im Verhältnis zu der Zielsetzung, da diese Bestimmung im Anschluß an die Koordinierung des Einkommensteuergesetzbuches durch den königlichen Erlaß vom 10. April 1992, der durch das Gesetz vom 12. Juni 1992 bestätigt worden sei, für die Betroffenen zusätzlich zu der Vorenthaltung des Ehequotienten zu weiteren negativen Auswirkungen führe, die der Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollt habe.

Erwiderungsschriftsatz des Ministerrates

A.3. Die vor dem Tatrichter auftretende klagende Partei vergleiche die den europäischen Beamten zugestandene Steuerbefreiung mit einer Reihe von Steuerbefreiungen, die im innerstaatlichen Recht vorgesehen seien und die Anwendung des Ehequotienten nicht verhindern würden.

Diese Steuerbefreiungen im innerstaatlichen Recht seien jedoch zur Durchführung sehr spezifischer Zielsetzungen verabschiedet worden, würden kein homogenes Ganzes bilden und sich grundlegend von der Zielsetzung unterscheiden, die der Steuerbefreiung der Einkünfte der europäischen Beamten zugrunde liege, so daß zwischen diesen beiden Arten der Steuerbefreiung keine Verbindung hergestellt werden könne.

Es müsse eingangs festgestellt werden, daß die den Beamten der Europäischen Gemeinschaft zugestandene Steuerbefreiung zugunsten einer Person gewährt werde, die in keiner Weise die Eigenschaften eines Steuerpflichtigen (der Personensteuer) aufweise, aus allen Gründen, die sich direkt oder indirekt aus ihrem Personalstatut ergeben würden.

Die weiteren von L. Micha angeführten Steuerbefreiungen würden ausschließlich getrennte Einkünfte betreffen, für die die Begünstigten grundsätzlich (ebenfalls für diese Einkünfte) die Eigenschaft als Steuerpflichtige der Personensteuer beibehalten würden.

Die von L. Micha angeführten Einkünfte der Kategorie 1 (Sozialleistungen) und 2 (Subventionen und ähnliche Zahlungen an Wissenschaftler usw.) würden sehr spezifische Sachlagen betreffen, die am Rande des eigentlichen Begriffs der Einkünfte liegen würden, wie zum Beispiel Familienleistungen, Krankengeld und Bestattungskosten, oder Vergütungen, die sich auf Privatversicherungen bezögen.

Andere Steuerbefreiungen gleicher Art würden soziale Interventionen zu Lasten des öffentlichen Haushalts betreffen (Zulagen für Kriegsoffer, Behinderte usw.). In diesen Fällen beziehe sich die Befreiung, abgesehen von ihrem sozialen Charakter, ebenfalls auf haushaltstechnische Gründe; eine Besteuerung dieser Einkommen würde den Staat verpflichten, deren Betrag zu erhöhen.

Die von L. Micha genannten Steuerbefreiungen der Kategorie 5, nämlich jene, die in Anwendung von Artikel 32*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1964 entstehen würden, würden eine völlig andere Zielsetzung erfüllen. Es handele sich um Zuteilungen, die aus früheren Zahlungen entstanden seien, welche der Steuerpflichtige nicht von seinen damaligen Einkünften habe abziehen können oder dürfen. Abgesehen von der grundlegenden Zielsetzung der Gerechtigkeit entspreche die Befreiung dieser Leistungen einem Bemühen um Einheitlichkeit des genannten Systems.

Bei dem Steuersystem der Mehrwerte (Kategorien 3, 4 und 6 der Aufzählung von L. Micha) handele es sich nicht um wirkliche Steuerbefreiungen, da in manchen Fällen der Nennmehrwert nur einen scheinbaren Gewinn darstelle und da in anderen Fällen die sogenannte Befreiung nur den Aufschub eines besteuerten Betrags darstelle.

Die Argumente, die L. Micha von den Zielsetzungen des Gesetzgebers ableite, seien nicht erheblich. Erstens könne nicht behauptet werden, daß der Gesetzgeber 1988 beabsichtigt habe, den Ehequotienten auf Fälle wie den von L. Micha anzuwenden. Selbst wenn dies der Fall wäre, widersetze sich nichts der Tatsache, daß der Gesetzgeber aufgrund einer weitreichenderen Information zu einem späteren Zeitpunkt eine gegenteilige Entscheidung treffe.

Der angeführte Verstoß gegen das EG-Recht sei nicht einem Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip gleichzustellen.

Es sei ebenfalls hinzuzufügen, daß die von L. Micha gestellte Frage bezüglich der Koordinierung des Einkommensteuergesetzbuches durch den königlichen Erlaß vom 10. April 1992, bestätigt durch das Gesetz vom 12. Juni 1992, den Gegenstand der präjudiziellen Frage übersteige und den Rahmen der vorliegenden Debatte sprengte.

Erwiderungsschriftsatz von L. Micha

A.4. Der Ministerrat behaupte, daß die beanstandete ungleiche Behandlung auf einem objektiven und angemessen gerechtfertigten Kriterium beruhe, da die Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts aus sozialen, kulturellen oder wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt seien, wohingegen die vertragsrechtlichen Steuerbefreiungen nicht aus derartigen Gründen gerechtfertigt seien.

Der Ministerrat behaupte ebenfalls, daß die Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts durch das « allgemeine Interesse » gerechtfertigt werden könnten, und gehe davon aus, daß dies bei vertragsrechtlichen Steuerbefreiungen nicht möglich sei.

Die angebliche Rechtfertigung, die der Ministerrat für die eingeführte Ungleichheit anführe, sei weder zweckmäßig, noch korrekt. Die Zielsetzung der Steuerbefreiung sei angesichts des Systems des Ehequotienten unerheblich. Indem der Gesetzgeber 1988 das System des Ehequotienten eingeführt habe, habe er beabsichtigt, zugunsten der Haushalte einzutreten, in denen nur einer der Ehepartner ein Berufseinkommen beziehe.

Das Prinzip des Haushalts mit nur einem Berufseinkommen sei ebenfalls auf Haushalte ausgedehnt worden, in denen einer der Ehepartner über steuerfreie Berufseinkünfte verfüge.

Durch die Verabschiedung von Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1988 habe der Gesetzgeber offensichtlich beabsichtigt, diese Gleichstellung aufzuheben. Er habe dies jedoch nur für jene Haushalte getan, in denen einer der Ehepartner über Berufseinkünfte verfüge, die aufgrund einer Vereinbarung von der nationalen Steuer befreit seien.

Es sei zudem zu bemerken, daß der Bezugnahme auf die « sozialen, kulturellen oder wirtschaftlichen Gründe » für die Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts nur eine relative Bedeutung beizumessen sei.

In der Realität sei es so, daß Inhalt und Form der Steuerbefreiungen durch die oft ändernde Steuerpolitik der öffentlichen Behörden bestimmt würden. Diese Befreiungen würden nicht auf einer allgemeingültigen und strukturierten Begründung beruhen.

Vorzugeben, daß die Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts nicht mit den vertragsrechtlich

zugestandenem Steuerbefreiungen vergleichbar seien, sei falsch.

Die These des Ministerrates, der zufolge die Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts durch soziale, kulturelle oder wirtschaftliche Gründe oder durch das « allgemeine Interesse » gerechtfertigt seien und eine derartige Rechtfertigung für die vertragsrechtlich zugestandenem Steuerbefreiungen nicht bestehe, sei nicht korrekt.

Die vertragsrechtlichen Steuerbefreiungen und die Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts könnten sich auf Einkünfte beziehen, die gleiche oder zumindest sehr ähnliche Eigenschaften aufweisen könnten.

Die zur Rechtfertigung der innerstaatlichen Steuerbefreiung bestimmter Einkünfte angeführten « sozialen, kulturellen oder wirtschaftlichen » Gründe seien keineswegs entscheidend oder ausreichend, um eine unterschiedliche Behandlung im Vergleich zu den vertragsrechtlichen Steuerbefreiungen zu rechtfertigen.

Wenn der Ministerrat erkläre, daß die Steuerbefreiung des innerstaatlichen Rechts aus Gründen « allgemeinen Interesses » eingeführt worden sei, so gelte dies ebenfalls - wenn nicht sogar mehr noch - für die vertragsrechtlichen Steuerbefreiungen.

Es reiche aus, auf die für die Berufseinkünfte der europäischen Beamten geltende Steuerbefreiung zu verweisen. Diese Befreiung entspreche dem allgemeinen Grundsatz des internationalen Rechts, dem zufolge die Berufseinkünfte der Beamten der internationalen Organisationen von der nationalen Besteuerung befreit seien.

Im Fall der Europäischen Gemeinschaft sei zudem festzustellen, daß eine derartige Befreiung die einzige Möglichkeit sei, ein reibungsloses Funktionieren des mit der Durchführung und Entwicklung des europäischen Binnenmarktes beauftragten Personals zu gewährleisten. Diese Befreiung sei daher im Interesse der Europäischen Gemeinschaft geschaffen worden und mit der Zielsetzung, eine gleiche Behandlung des Personals der Europäischen Gemeinschaft zu gewährleisten, wobei die Existenz einer besonderen europäischen Abgabe ebenfalls berücksichtigt worden sei.

Bei der Bewertung der fraglichen Gesetzesbestimmung sei es schließlich nicht korrekt, die « Steuerpflichtigen, die mit einem Beamten einer überstaatlichen Einrichtung verheiratet sind » den « anderen » Steuerpflichtigen gegenüberzustellen.

Erstens sei die erstgenannte Personenkategorie sehr viel ausgedehnter und sei als Kategorie der Steuerpflichtigen zu definieren, die mit Personen verheiratet seien, die über berufliche Einkünfte verfügen würden, die ohne Progressionsvorbehalt aufgrund einer Bestimmung internationalen Rechts von der nationalen Steuer befreit seien.

Anschließend sei diese Kategorie der Kategorie der anderen Steuerpflichtigen im allgemeinen nicht gegenüberzustellen, sondern der Kategorie der Steuerpflichtigen, die mit Personen verheiratet seien, die aufgrund einer Bestimmung nationalen Rechts über steuerfreie berufliche Einkünfte verfügen würden.

- B -

B.1. Das System des Ehequotienten wurde durch Artikel 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 eingeführt und wird derzeit durch die Artikel 87 und 88 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 geregelt.

« Dieses System wird darin bestehen, einen Anteil bis in Höhe von 30 Prozent mit einem Höchstbetrag von 270.000 Franken der Berufseinkünfte eines Ehepartners auf den anderen Ehepartner zu übertragen und diesen Anteil getrennt und zu einem eigenen Steuersatz für diesen Ehepartner als Berufseinkünfte zu besteuern. » (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-1, S. 8)

Dieser Höchstbetrag von 270.000 Franken wird jährlich an den Verbraucherindex des Königreiches angepaßt.

B.2. Durch die Einführung des Ehequotienten beabsichtigte der Gesetzgeber ein steuerrechtliches Umfeld zu schaffen, das Kind und Familie fördern würde. Diese Maßnahme ist vorteilhaft für die Haushalte mit nur einem Einkommen und zielt darauf ab, die Hausarbeit wiederaufzuwerten; sie kommt auch dem Ehepartner, der zu Hause arbeitet, zugute; sie ist ebenfalls von Vorteil für die Haushalte mit zwei Einkommen, von denen eines verhältnismäßig gering ist (*Parl. Dok.*, Senat, 1988-1989, Nr. 440-2, S. 11).

B.3. Vor der Verabschiedung des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 akzeptierten die öffentlichen Behörden und die Steuerverwaltung, daß die internationalen Beamten, die nicht die Ausnahme des steuerlichen Wohnsitzes genießen und daher grundsätzlich der Personensteuer in Belgien unterliegen, wobei deren Einkünfte jedoch ohne Progressionsvorbehalt aufgrund internationaler Verträge von der nationalen Steuer befreit sind, Anrecht auf den Ehequotienten haben, wenn ihr Ehepartner Einkünfte bezieht, die der Personensteuer unterliegen (« Fragen und Antworten », Kammer, 1989-1990, S. 8832; Rundschr. Nr. Ci.D. 19/402.192 vom 28. September 1990; *Bulletin des contributions*, 1990, SS. 2607 ff.).

B.4. Durch Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 wurde das Anrecht des Ehepartners auf den Quotienten für diese Personenkategorie aufgehoben. Um diese Maßnahme zu

rechtfertigen, wird in den Vorarbeiten angeführt, daß die Zielsetzung des Gesetzgebers niemals darin lag, den internationalen Beamten, wie zum Beispiel den europäischen Beamten, deren Einkünfte ohne Progressionsvorbehalt steuerbefreit sind, den Vorteil des Ehequotienten zuzugestehen (*Parl. Dok.*, Senat, 1990-1991, Nr. 1166-2, SS. 7-8; *Parl. Dok.*, Kammer, 1990-1991, Nr. 1366-1, S. 12, und Nr. 1366-6, S. 46).

B.5. Der Verweisungsrichter hat dem Hof die Frage gestellt, ob Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung (vormals Artikel 6 und *6bis*) verstößt. Aus den Erwägungen der Verweisungsentscheidung, der Akte des Verfahrens und der beim Hof eingereichten Schriftsätze geht hervor, daß die Sachlage der Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Berufseinkünfte beziehen, die aufgrund eines internationalen Vertrags steuerfrei sind, zum Beispiel die Einkünfte eines europäischen Beamten, mit der Sachlage der Steuerpflichtigen verglichen wird, deren Ehepartner Berufseinkünfte beziehen, die aufgrund innerstaatlicher Bestimmungen steuerfrei sind, in dem Maße, wie das System des Ehequotienten weiterhin auf die letztgenannte Kategorie anwendbar ist, nicht aber auf die erstgenannte.

B.6. Um die Vereinbarkeit der fraglichen Rechtsnormen mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu bewerten, hat der Hof eingangs zu prüfen, ob die Personenkategorien, zwischen denen eine Ungleichheit vorgegeben wird, ausreichend vergleichbar sind.

B.7. Die Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts, auf die hingewiesen wird, sind in drei Kategorien zu gliedern.

B.7.1. Die erste Kategorie umfaßt die sozialen und kulturellen Steuerbefreiungen.

Als soziale Steuerbefreiungen gelten u.a. die gesetzliche Geburtszulage und das gesetzliche Kindergeld, die Kriegsentschädigungen, die Zulagen für Behinderte, die zu Lasten des Staatshaushalts gezahlt werden, die in manchen Fällen gewährten Zulagen für Krankenpflege und Bestattungskosten, Vergütungen, die in Ausführung einer Privatversicherung gegen körperliche Unfälle bezogen werden, usw. Der Gesetzgeber wollte diese Zulagen aufgrund ihrer sozialen Charakters nicht besteuern; sie sind daher Gegenstand einer Steuerbefreiung.

Die im vorliegenden Fall angeführte kulturelle Steuerbefreiung betrifft die Preisgelder, Subventionen, Renten oder Pensionen, die von den öffentlichen Behörden oder von offiziellen Einrichtungen für Wissenschaftler, Schriftsteller oder Künstler gewährt werden. Diese Steuerbefreiung, die in Artikel 41 § 2 3° des Einkommensteuergesetzbuches 1964 aufgeführt wird, die aber in Artikel 38 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht mehr unter den sozialen und kulturellen Steuerbefreiungen zu finden ist, hatte in der Praxis einen relativ eingeschränkten Anwendungsbereich; zudem wurde durch diese Befreiung nicht verhindert, daß die vorgenannten Einkünfte als Berufseinkünfte besteuert werden konnten, wenn sie als Gegenleistung von ausgeführten Dienstleistungen oder unter den Bedingungen des früheren Artikels 67 2° des Einkommensteuergesetzbuches 1964 als verschiedene Einkünfte gezahlt wurden.

B.7.2. Die zweite Kategorie der Steuerbefreiungen des innerstaatlichen Rechts umfaßt die in Artikel 32*bis* Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 39 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) angeführten Pensionen, Renten, Kapitalien oder Rückkaufswerte. Im vorliegenden Fall handelt es sich um sehr eingeschränkte Abweichungen von der allgemeinen Regel, der zufolge die Pensionen und die ihnen gleichgestellten Ausgleichszahlungen grundsätzlich steuerpflichtig sind. Die Steuerbefreiung wird nur für jene Pensionen, Renten, Kapitalien oder Rückkaufswerte gewährt, für die bei der Bildung oder Festsetzung keinerlei Steuervorteil erzielt wurde.

B.7.3. Die letzte Kategorie der angeführten Steuerbefreiungen betrifft die Mehrwerte.

Bei den hier angeführten Steuerbefreiungen handelt es sich um Ausnahmen bei der Besteuerung der Mehrwerte, die in Titel II Abschnitt IV des Einkommensteuergesetzbuches durch verschiedene Bestimmungen geregelt wird. Diese Steuerbefreiungen werden nur unter sehr strikten Bedingungen gewährt. Es handelt sich in den meisten Fällen um eingeschränkte Befreiungen oder Teilbefreiungen, oder aber um zeitlich begrenzte oder vorläufige Befreiungen, da die betreffenden Mehrwerte einem zeitlich ausgesetzten oder gestaffelten Steuersystem unterliegen, oder aber um mit Bedingungen verbundene Steuerbefreiungen, die aufgehoben werden können. Die Steuerbefreiung der betreffenden Mehrwerte als Berufseinkünfte verhindert zudem nicht, daß sie in manchen Fällen in der Sparte 'Verschiedene Einkünfte' besteuert werden können. Dies ist zum Beispiel der Fall für die ausführlich angeführten Mehrwerte auf unbebaute Grundstücke aus Landwirtschafts- oder Gartenbaubetrieben.

B.8. Aus dem Vorstehenden geht hervor, daß die Befreiung der Berufseinkünfte aufgrund eines internationalen Vertrags, durch die das gesamte Einkommen des betreffenden Steuerpflichtigen der belgischen Besteuerung entzogen wird, sich aufgrund ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Tragweite grundlegend von den angeführten innerstaatlichen Befreiungen unterscheidet, die in allen Fällen eine begrenzte Tragweite haben und die übrigen Einkünfte des Steuerpflichtigen auch weiterhin der belgischen Besteuerung nicht entziehen.

B.9. Daraus ergibt sich, daß die Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Einkünfte aus Erwerbstätigkeit beziehen, die aufgrund eines internationalen Vertrags steuerfrei sind, und die Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Einkünfte beziehen, die aufgrund des innerstaatlichen Rechts steuerfrei sind, unter Zugrundelegung der Bestimmungen von Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990, der die ersteren von dem System des Ehequotienten ausschließt, wohingegen dieses System den letzteren auch weiterhin zugestanden wird, keine ausreichend vergleichbaren Personenkategorien sind.

Daher kann diese Bestimmung nicht die Artikel 10 und 11 der Verfassung verletzen.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 über verschiedene steuerliche und nichtsteuerliche Bestimmungen, der für die Anwendung des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern «die Steuerpflichtigen, deren Ehepartner Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Höhe von über 270.000 Franken beziehen, die durch Vereinbarung befreit sind und bei der Berechnung der Steuer bezüglich der übrigen Einkünfte des Haushaltes nicht berücksichtigt werden » als «Alleinstehende » betrachtet, verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 12. Januar 1995.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) L. De Grève