

Geschäftsverzeichnisnr. 2393
Urteil Nr. 62/2003 vom 14. Mai 2003

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 7 des Gesetzes vom 10. August 2001 zur Reform der Steuer der natürlichen Personen, erhoben von F. Van Den Broecke und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen und J.-P. Snappe, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 18. März 2002 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 19. März 2002 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 7 des Gesetzes vom 10. August 2001 zur Reform der Steuer der natürlichen Personen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. September 2001): F. Van Den Broecke und A. De Pauw, wohnhaft in 9260 Wichelen, Wetterensteenweg 15, I. Boosten und C. De Clercq, wohnhaft in 9340 Lede, Molenhoek 53, G. De Backer und G. Van Holsbeeck, wohnhaft in 9320 Aalst, Kluizendreef 10, und K. Paemeleire, wohnhaft in 9070 Destelbergen, Burgemeester Meirsonstraat 21.

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht und die klagenden Parteien haben einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 1. April 2003

- erschienen

. RA F. Jabobs in Brüssel zugelassen, *loco* RA J. Mertens, in Gent zugelassen, für die klagenden Parteien,

. G. Dekelver, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter L. Lavrysen und P. Martens Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes über den Schiedshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden eingehalten.

II. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

In bezug auf das Interesse

A.1. Die klagenden Parteien führen an, daß die angefochtene Bestimmung durch die Erhöhung des Betrags der pauschalen Berufsaufwendungen einer bestimmten Kategorie von Steuerpflichtigen einen steuerlichen Anreiz biete. Da sie zu anderen Kategorien von Steuerpflichtigen gehörten, die nicht den gleichen steuerlichen Anreiz erhielten, fühlten sich die klagenden Parteien benachteiligt.

Die Einkünfte von F. Van Den Broecke und A. De Pauw würden als Gewinn im Sinne von Artikel 23 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) besteuert. Der pauschale Abzug für Aufwendungen bestehe nicht für Personen, die Gewinne erzielten.

Die Einkünfte von I. Boosten, C. De Clercq und K. Paemeleire würden als Entlohnungen von Arbeitnehmern besteuert. Sie würden ihre tatsächlichen Berufsaufwendungen gemäß Artikel 49 des EStGB 1992 angeben.

Die Einkünfte von G. De Backer und G. Van Holsbeeck würden als Entlohnungen von Betriebsleitern besteuert. Sie könnten aufgrund von Artikel 51 Absatz 2 Nr. 2 des EStGB 1992 einen pauschalen Abzug für Aufwendungen von fünf Prozent in Anspruch nehmen.

A.2.1. Der Ministerrat führt an, daß die klagenden Parteien, die Entlohnungen als Arbeitnehmer erhielten, Anspruch auf den durch die angefochtene Bestimmung erhöhten Pauschalabzug erheben können. Da sie sich dafür entschieden hätten, davon nicht Gebrauch zu machen, hätten sie kein Interesse an der Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung.

A.2.2. Die klagenden Parteien antworten darauf, daß sie, indem sie sich für den Abzug der tatsächlichen Berufsaufwendungen entschieden hätten, nicht die Absicht hätten, auf einen Vorteil zu verzichten, den der Gesetzgeber ihnen auch habe bieten wollen, was jedoch nicht aus dem letzten Endes angenommenen Gesetzestext hervorgehe. Unter Bezugnahme auf das Urteil Nr. 1/94 führen sie an, daß jeder Steuerpflichtige das erforderliche Interesse aufweise, die Nichtigerklärung der Regeln zu beantragen, die die Grundlage und die Berechnungsweise der Steuer, der er unterliege, festlegten.

A.3.1. In bezug auf die übrigen klagenden Parteien bemerkt der Ministerrat, daß die angefochtene Bestimmung ihre Vermögensrechte nicht ändere. Sie ändere lediglich eine Regel, die sie zuvor nicht hätten in Anspruch nehmen können. Die angeführte Diskriminierung ergebe sich daher nicht aus der angefochtenen Bestimmung. Im übrigen würden die klagenden Parteien die ursprüngliche *ratio legis* von Artikel 51 des EStGB 1992 nicht in Frage stellen.

A.3.2. Die klagenden Parteien führen zunächst an, daß sie Steuerpflichtige seien, die der Steuer der natürlichen Personen unterlägen und die von der angefochtenen Bestimmung in ihrer individuellen Lage betroffen seien. Selbst wenn sich die angeführte Diskriminierung nicht aus der angefochtenen Bestimmung ergeben würde, wäre hervorzuheben, daß die Bestimmung eine Diskriminierung aufrechterhalte oder gar vergrößere.

Zur Hauptsache

A.4. Die klagenden Parteien führen an, daß die angefochtene Bestimmung im Widerspruch zu den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung stehe, da sie einen steuerlichen Anreiz biete für die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die ihre Berufsaufwendungen nicht nachwiesen und die den Höchstbetrag von 2.500 Euro nicht überschritten, während andere Kategorien von Steuerpflichtigen nicht den gleichen steuerlichen Anreiz erhielten, nämlich (1) die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die ihre tatsächlichen Aufwendungen nachwiesen, (2) Betriebsleiter, (3) die Empfänger von Gewinnen und (4) die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die über dem Höchstbetrag von 2.500 Euro für den Abzug von Unkosten lägen.

Unter Bezugnahme auf die Vorarbeiten machen die Kläger geltend, daß die angefochtene Bestimmung eine Verringerung des Steuerdrucks auf die Einkünfte aus Arbeit bezwecke. In bezug auf die obenerwähnten Kategorien von Steuerpflichtigen werde dieses Ziel jedoch nicht erreicht. Nach Darlegung der klagenden Parteien werde gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn eine Kategorie von Personen, die gemäß der Zielsetzung der Maßnahme für einen Vorteil in Frage komme, davon ausgeschlossen werde. Der eingeführte Unterschied sei an sich zwar gerechtfertigt, doch es werde nicht nachgewiesen, daß der Gesetzgeber keine anderen Kriterien anwenden könne, damit der Vorteil allen Steuerpflichtigen gewährt werde, die Einkünfte aus Arbeit erzielten. Als Beispiel führen die klagenden Parteien den früheren Artikel 62*bis* des EStGB 1992 an.

A.5. Nach Darlegung des Ministerrates bestehe ein deutlicher Unterschied zwischen einer pauschalen Festsetzung der Berufsaufwendungen und dem Abzug der tatsächlich bestrittenen Berufsaufwendungen. Es wäre nicht mit der Beschaffenheit der tatsächlich bestrittenen Berufsaufwendungen vereinbar, wenn sie pauschal erhöht würden. Die Höhe der tatsächlichen Kosten setze eine unmittelbare Verbindung mit der Wirklichkeit voraus, während eine Pauschale abstrakt festgesetzt werde. Eine Anpassung der pauschal festgesetzten Berufsaufwendungen weise daher keinen Zusammenhang mit der Festsetzung der tatsächlich bestrittenen Berufsaufwendungen auf. Beide Begriffe seien voneinander getrennt und nicht miteinander vergleichbar.

Aus der erklärten Absicht, eine bedeutende Anstrengung zur Verringerung der Besteuerung von Einkünften aus Arbeit zu erzielen, könne nach Auffassung des Ministerrates nicht abgeleitet werden, daß jeder, der ein Arbeitseinkommen erziele, Anspruch auf die gleiche Verringerung erheben könne. Mit Ausnahme der angefochtenen Bestimmung beinhalte die Steuergesetzgebung eine Reihe weiterer Maßnahmen zur Verwirklichung dieser Absicht. Innerhalb der Grenzen des Verfassungsgrundsatzes der Gleichheit obliege es nur dem Gesetzgeber, eine Absicht in Gesetze umzusetzen.

- B -

B.1.1. Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) besagt:

« Als Berufsaufwendungen sind die Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige im besteuerten Zeitraum getätigt oder bestritten hat, um das besteuerte Einkommen zu erzielen oder zu erhalten, und deren Richtigkeit und Höhe durch Belege bestätigt wird, oder, falls dies nicht möglich ist, durch gleich welche anderen, im Gemeinrecht zugelassenen Beweismittel, mit Ausnahme des Eides.

Als Aufwendungen, die im besteuerten Zeitraum getätigt oder bestritten wurden, gelten diejenigen, die in diesem Zeitraum tatsächlich getätigt oder bestritten wurden oder die die Beschaffenheit von tatsächlichen und festen Schulden oder Verlusten erlangt haben und als solche verbucht wurden. »

B.1.2. Artikel 51 desselben Gesetzbuches besagte vor der Abänderung durch die angefochtene Bestimmung:

« In bezug auf andere Entlohnungen und Erträge als Vergütungen, die als vollständige oder teilweise Entschädigung für den zeitweiligen Ausfall von Entlohnungen oder Erträgen in Empfang genommen wurden, werden die Berufsaufwendungen, mit Ausnahme der in Artikel 52 Nrn. 7 und 8 vorgesehenen Beiträge und Summen, in Ermangelung von Beweisen pauschal festgesetzt als Prozentsätze des Bruttobetrag dieser Einkünfte, die vorher um die obenerwähnten Beiträge verringert wurden.

Diese Prozentsätze betragen:

1. für Entlohnungen von Arbeitnehmern:

- a) 20 Prozent des ersten Teilbetrags von 3.750 EUR;
- b) 10 Prozent des Teilbetrags von 3.750 EUR bis 7.450 EUR;
- c) 5 Prozent des Teilbetrags von 7.450 EUR bis 12.400 EUR;
- d) 3 Prozent des Teilbetrags über 12.400 EUR;

2. für die Entlohnung von Betriebsleitern: 5 Prozent;
3. [...];
4. für Erträge: die in Nr. 1 festgesetzten Prozentsätze.

Der Pauschalbetrag darf auf keinen Fall höher sein als 2.500 EUR für die gesamten Einkünfte der gleichen Kategorie im Sinne von Absatz 2 Nrn. 1 bis 4.

In bezug auf Entlohnungen von Arbeitnehmern wird der Pauschalbetrag angesichts der besonderen Aufwendungen, die sich aus der Entfernung zwischen dem Wohnort und dem Ort der Beschäftigung ergeben, um einen Betrag erhöht, der nach einer vom König bestimmten Tabelle festgesetzt wird. »

B.2. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung von Artikel 7 des Gesetzes vom 10. August 2001 zur Reform der Steuer der natürlichen Personen, der besagt:

« Art. 7. A. In Artikel 51 Absatz 2 Nr. 1 desselben Gesetzbuches, der durch das Gesetz vom 6. Juli 1994 ersetzt und durch die königlichen Erlasse vom 20. Dezember 1996 und 20. Juli 2000 abgeändert wurde, werden die Wörter ' 20 Prozent ' durch die Wörter ' 23 Prozent ' ersetzt.

B. In demselben Artikel werden die Wörter ' 23 Prozent ' durch die Wörter ' 25 Prozent ' ersetzt. »

Aufgrund von Artikel 65 des obenerwähnten Gesetzes vom 10. August 2001 tritt Artikel 7.A mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 2003 in Kraft und tritt Artikel 7.B mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 2004 in Kraft.

In bezug auf das Interesse

B.3.1. Der Ministerrat ficht das Interesse der klagenden Parteien, die Entlohnungen als Arbeitnehmer erhalten, an, da sie sich selbst dafür entschieden hätten, nicht von dem durch die angefochtene Bestimmung erhöhten Pauschalabzug Gebrauch zu machen.

Der Ministerrat ficht ebenfalls das Interesse der anderen klagenden Parteien an, da die angefochtene Bestimmung nur eine Regel ändere, die sie vorher nicht hätten beanspruchen können.

B.3.2. Wenn Gesetzesbestimmungen eine Kategorie von Bürgern bevorteilen, können diejenigen, denen im Vergleich zu dieser Kategorie der Vorteil dieser Bestimmungen nicht gewährt wird, ein ausreichend direktes Interesse daran haben, die Bestimmungen anzufechten.

B.3.3. Die angefochtene Bestimmung verringert für eine Kategorie von Steuerpflichtigen den Steuerdruck, indem sie den Betrag der pauschalen Berufsaufwendungen erhöht. Die klagenden Parteien, die nicht in den Genuß dieses Vorteils gelangen, weisen das erforderliche Interesse nach, um diese Bestimmung anzufechten.

Zur Hauptsache

B.4. Die klagenden Parteien führen an, daß die angefochtene Bestimmung im Widerspruch zu den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung stehe, da sie einen Steuervorteil biete für die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die ihre Berufsaufwendungen nicht nachwiesen und die den Höchstbetrag von 2.500 Euro nicht überschritten, während andere Kategorien von Steuerpflichtigen nicht den gleichen Steuervorteil erhielten, nämlich (1) die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die ihre tatsächlichen Aufwendungen nachwiesen, (2) Betriebsleiter, (3) die Empfänger von Gewinnen und (4) die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die über dem Höchstbetrag von 2.500 Euro für den Abzug von Unkosten lägen.

B.5. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.6. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen

Angelegenheiten, was übrigens durch Artikel 172 der Verfassung bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in Artikel 10 verankerten Gleichheitsgrundsatzes darstellt.

B.7. Wenn der Gesetzgeber die Grundlage einer Steuer festlegt, muß er Kategorien anwenden können, die notwendigerweise die Unterschiedlichkeit von Situationen nur gewissermaßen annähernd erfassen. Die Inanspruchnahme dieses Verfahrens ist an sich nicht unvernünftig; dennoch muß in jedem einzelnen Fall geprüft werden, ob das gleiche für die Weise gilt, in der es angewandt wurde.

B.8. Die angefochtene Bestimmung ist Bestandteil einer allgemeinen Reform der Besteuerung der Personen. Aus den Vorarbeiten geht hervor, daß eine der Leitlinien dieser Reform darin besteht, den Steuerdruck auf Einkünfte aus Arbeit zu verringern:

« Diese Leitlinie umfaßt die vier folgenden Maßnahmen:

- Einführung eines rückzahlbaren Steuerkredits von 500 EUR (etwa 20.000 BEF) pro Jahr für geringe Arbeitseinkünfte;
- Erhöhung des Tarifs von 20 auf 25 Prozent für die erste Einkommensstufe in der Tabelle der pauschalen Berufsaufwendungen;
- Verringerung des Steuerdrucks auf mittlere Einkünfte durch Anpassung der Steuertabelle;
- Abschaffung der höchsten Steuertarife, nämlich 52,5 und 55 Prozent.

Die erste Maßnahme, nämlich die Einführung eines rückzahlbaren Steuerkredits für die niedrigen Einkünfte, ist die neuartigste.

Ein Steuerkredit führt zu einer wesentlichen Aufwertung der niedrigsten Berufseinkünfte. Er bildet außerdem einen Anreiz für den Zugang von Jugendlichen und Frauen zum Arbeitsmarkt.

Die zweite Maßnahme bezweckt mittels einer Revision der pauschalen Berufsaufwendungen eine Verringerung des Steuerdrucks auf die Arbeit für Einkünfte über der Obergrenze für die Gewährung des Steuerkredits.

Die dritte Maßnahme der ersten Leitlinie - die Revision der Steuertabelle - ist mehr allgemein. Sie betrifft 83 Prozent der Steuerpflichtigen. Sie gleicht teilweise die Erhöhung der Steuern infolge der nicht durchgeführten Indexanpassungen bis 1999 aus.

Die letzte Maßnahme der ersten Leitlinie - die Aufhebung der höchsten Steuersätze von 52,5 und 55 Prozent - entspricht der doppelten Zielsetzung der Verringerung der Anzahl Steuersätze in den Steuertabellen und der Verringerung des Steuerdrucks auf die höheren Einkünfte. Sie erlaubt es, den Nachteil zu verringern, den Belgien hinsichtlich der Wettbewerbsfähigkeit in bezug auf

die qualifiziertesten Arbeitskräfte erleidet. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, Dok. 50 1270/1, SS. 5-6)

B.9. Im Lichte der Zielsetzung der Steuerreform ist es vernünftig gerechtfertigt, den Steuerdruck stärker zu verringern, wenn er höher ist, und weniger zu verringern, wenn er sich als geringer erweist.

B.10. Es kann vernünftigerweise angenommen werden, daß die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die ihre Berufsaufwendungen nicht nachweisen und den Höchstbetrag von 2.500 Euro nicht überschreiten, in der Regel einem höheren Steuerdruck unterliegen als die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen mit den gleichen Berufseinkünften, die ihre tatsächlichen Kosten nachweisen.

Der Gesetzgeber konnte ebenfalls davon ausgehen, daß die Empfänger von Entlohnungen und Erträgen, die ihre Berufsaufwendungen nicht nachweisen und den Höchstbetrag von 2.500 Euro nicht überschreiten, in der Regel einem höheren Steuerdruck unterliegen als Betriebsleiter und die Empfänger von Gewinnen. Die klagenden Parteien führen keine Elemente an, aus denen das Gegenteil ersichtlich wäre.

Was schließlich die unterschiedliche Behandlung der Empfänger von Entlohnungen und Erträgen betrifft, die den Höchstbetrag von 2.500 Euro für den Abzug der Kosten überschreiten, bemerkt der Hof, daß diese Kategorie von Steuerpflichtigen im Unterschied zu den Empfängern von Entlohnungen und Erträgen, die ihre Berufsaufwendungen nicht nachweisen und die den Höchstbetrag von 2.500 Euro nicht überschreiten, den höchsten Steuersätzen unterliegen. Sie erhalten daher eine Verringerung des Steuerdrucks durch die Herabsetzung der höchsten Steuersätze.

B.11. Aus den vorstehenden Erwägungen geht hervor, daß der Gesetzgeber durch die Annahme der angefochtenen Bestimmung keine diskriminierende Maßnahme ergriffen hat.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 14. Mai 2003.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts