

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 2972
Urteil Nr. 36/2005 vom 16. Februar 2005

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des EStGB 1992), gestellt vom Gericht erster Instanz Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Moerman und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 24. März 2004 in Sachen L. Brouwer gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 5. April 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Gent folgende präjudizielle Frage gestellt :

« Verstößt Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (in der für das Veranlagungsjahr 1988 geltenden Fassung) gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem gemäß dieser Bestimmung Entschädigungen für zeitweilige Arbeitsunfähigkeit, deren Auszahlung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgt ist, nur dann getrennt besteuert werden können, und zwar zum mittleren Steuersatz entsprechend der Gesamtheit der besteuerten Einkünfte des letzten Vorjahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt hat, wenn diese Entschädigungen Arbeitnehmern zustehen, die der Gesetzgebung über die Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder verordnungsmäßigen Statut unterliegen, während Entschädigungen für zeitweilige Arbeitsunfähigkeit, die anderen Steuerpflichtigen, etwa selbständigen Unternehmern oder Freiberuflern, unter den gleichen Umständen zustehen, nur zum progressiven Satz im Sinne von Artikel 78 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (in der für das Veranlagungsjahr 1988 geltenden Fassung) besteuert werden können? »

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

In bezug auf die Einreden des Ministerrates

B.1.1. Der Ministerrat führt an, die präjudizielle Frage sei gegenstandslos, da der verweisende Richter den Standpunkt vertreten habe, die strittigen Einkommen seien besteuert für das Einkommensjahr 1988 (Veranlagungsjahr 1989), so daß die fragliche Bestimmung in der für das Veranlagungsjahr 1988 geltenden Fassung nicht auf das Hauptverfahren anwendbar sei.

B.1.2. Obwohl der Richter in der präjudiziellen Frage auf die für das Veranlagungsjahr 1988 geltende Fassung des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EStGB 1964) verweist, kann aus dem Urteil des Richters abgeleitet werden, daß diese Verweisung auf einem materiellen Irrtum beruht und daß in Wirklichkeit die für das Veranlagungsjahr 1989 geltende Fassung

gemeint ist. Der Hof stellt darüber hinaus fest, daß Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des EStGB 1964 in seiner Fassung für das Veranlagungsjahr 1988 mit der für das Veranlagungsjahr 1989 geltenden Fassung identisch ist.

B.1.3. Die Einrede wird abgewiesen.

B.2.1. Der Ministerrat führt ebenfalls an, daß die fragliche Bestimmung nicht auf das Hauptverfahren anwendbar sei, da diese Bestimmung auf die Entlohnungen, Pensionen, Renten und Zulagen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) und Nr. 5 des EStGB 1964 verweise. Die im Hauptverfahren beanstandete Besteuerung beziehe sich auf eine Entschädigung, die nicht zur Kategorie « Entlohnungen » gehöre, sondern aufgrund von Artikel 22 Nr. 6 Buchstabe b) des EStGB 1964 zur Kategorie « Gewinne ».

B.2.2. Aus der Weise der Formulierung der präjudiziellen Frage kann abgeleitet werden, daß der verweisende Richter davon ausgeht, daß die in Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des EStGB 1964 enthaltene Besteuerungsregel, die auf die den Arbeitnehmern für eine zeitweilige Arbeitsunfähigkeit zustehenden Entschädigungen anwendbar ist und die eine Ausnahme zu den allgemeinen Besteuerungsregeln bildet, für die Steuerpflichtigen günstiger ist als die allgemeinen Besteuerungsregeln, die für die den selbständig Erwerbstätigen gewährten Entschädigungen für zeitweilige Arbeitsunfähigkeit gelten.

B.2.3. Wenn der Anwendungsbereich einer Gesetzesbestimmung auf einem Kriterium beruht, das dazu führt, daß eine bestimmte Kategorie von Bürgern Anspruch auf den in der Gesetzesbestimmung enthaltenen Vorteil hat, während eine andere Kategorie von diesem Vorteil ausgeschlossen wird, können keine Einreden aus der Nichtanwendbarkeit der Norm auf das vor dem verweisenden Richter anhängige Verfahren abgeleitet werden, wenn gerade die Nichtanwendbarkeit dieser Norm auf diese Kategorie Gegenstand der Frage nach der Vereinbarkeit der Norm mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung ist.

B.2.4. Die Einrede wird abgewiesen.

Zur Hauptsache

B.3. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des EStGB 1964 (nunmehr Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des EStGB 1992), der besagt:

« § 1. In Abweichung von den Artikeln 77 bis 91 sind getrennt steuerbar, außer wenn die auf diese Weise berechnete Steuer zuzüglich der Steuer für die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die sich aus der Anwendung des besagten Artikels auf die Gesamtheit der steuerbaren Einkünfte ergeben würde:

[...]

3. zum mittleren Steuersatz entsprechend der Gesamtheit der steuerbaren Einkünfte des letzten Vorjahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt hat:

[...]

b) Entlohnungen, Pensionen, Renten und Zulagen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) und Nr. 5, deren Auszahlung oder Gewährung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgt; ».

B.4.1. Der verweisende Richter fragt, ob die fragliche Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, insofern diese Bestimmung bezüglich der Berechnung der Steuer auf Entschädigungen für zeitweilige Arbeitslosigkeit, deren Auszahlung oder Gewährung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgt, einen Unterschied schaffe zwischen einerseits Arbeitnehmern, die der Gesetzgebung über die Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder ordnungsmäßigen Statut unterliegen, und andererseits anderen Steuerpflichtigen, wie selbständigen Unternehmern oder Freiberuflern.

B.4.2. Der Anwendungsbereich der fraglichen Bestimmung wird begrenzt einerseits durch die Verweisung auf die Entlohnungen, Pensionen, Renten und Zulagen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) und Nr. 5 des EStGB 1964 und andererseits durch die Bedingung, daß die Auszahlung oder Gewährung der genannten Einkünfte nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgt ist, und zwar durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls.

Bei den Entlohnungen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) des EStGB 1964 handelt es sich um die Entlohnungen von Arbeitnehmern, die der Gesetzgebung über die Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder verordnungsmäßigen Statut unterliegen, zu denen gemäß Artikel 26 Absatz 2 Nr. 3 des EStGB 1964 die Entschädigungen gehören, die als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Einkommensausfall gezahlt werden.

Auf Entschädigungen, die als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall von Gewinnen, Erträgen und anderen Entlohnungen als die Entlohnungen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) des EStGB 1964 gezahlt werden, ist die fragliche Bestimmung nicht anwendbar.

B.4.3. Aus dem vorgelegten Sachverhalt und der Begründung des Verweisungsurteils geht hervor, daß das vor dem verweisenden Richter anhängige Verfahren sich auf Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall bezieht.

Der Hof muß sich folglich über die Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Norm nur insofern äußern, als die Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall von deren Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.

B.5. Es gibt grundsätzliche Unterschiede zwischen selbständig Erwerbstätigen und Arbeitnehmern in bezug auf die auf sie anwendbaren Steuersysteme. Aufgrund dieser Unterschiede ist es nicht möglich, diese Kategorien von Personen in jeder Hinsicht zu vergleichen. Dennoch kann der Umstand, daß eine Entschädigung als Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall des Berufseinkommens durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls verspätet ausgezahlt, festgesetzt oder gewährt wird, sich sowohl für selbständig Erwerbstätige als auch für Arbeitnehmer ungünstig auf die zu zahlenden Steuern auswirken. In dieser Hinsicht kann man davon ausgehen, daß sie vergleichbar sind.

B.6. Artikel 93 des EStGB 1964 weicht in bezug auf die in diesem Artikel aufgezählten Einkünfte von dem Grundsatz der Zusammenlegung ab, nämlich dem Zusammenrechnen der vier unterschiedlichen Kategorien von Einkünften im Sinne von Artikel 6 des EStGB 1964, wonach das mit der Steuer der natürlichen Personen besteuerbare Einkommen aus den gesamten Nettoeinkünften besteht, nämlich der Summe der Nettoeinkünfte der in dieser Bestimmung

aufgezählten Kategorien, das heißt das Einkommen aus Immobiliargütern, das Einkommen aus beweglichen Gütern und Kapitalien, die Berufseinkünfte und die verschiedenen Einkünfte, abzüglich der in den Artikeln 71 ff. des EStGB 1964 angeführten abzugsfähigen Ausgaben. Auf diese Summe wird die Steuer berechnet nach den in den Artikeln 77 ff. desselben Gesetzbuches festgelegten Regeln.

Artikel 93 des EStGB 1964 legt eine besondere Berechnungsweise der Steuer und besondere Steuersätze für bestimmte Einkünfte fest, jedoch unter der Bedingung, daß das System der vollständigen Zusammenzählung aller besteuerten Einkünfte, einschließlich derjenigen, die getrennt versteuert werden können, für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhafter ist.

B.7. Mit Artikel 93 des EStGB 1964 wollte der Gesetzgeber die strengen Folgen einer strikten Anwendung der Progression der Steuer der natürlichen Personen vermeiden für Steuerpflichtige, die gewisse Einkünfte von eher außergewöhnlicher Art erhalten. Laut den Vorarbeiten bezweckte der Gesetzgeber, « die Progression der Steuer abzubremesen, wenn das besteuerte Einkommen nicht regelmäßige Einkünfte beinhaltet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

B.8.1. Bis zum Inkrafttreten des königlichen Erlasses Nr. 29 vom 30. März 1982 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches bezüglich der Besteuerung der Ersatzeinkünfte » wurden gemäß Artikel 93 § 1 Nr. 2 Buchstabe b) des EStGB 1964 die Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall der Globalisierung der verschiedenen Einkommenskategorien entzogen und getrennt besteuert zu einem besonderen Steuersatz, außer wenn die auf diese Weise berechnete Steuer zuzüglich der Steuer für die anderen Einkünfte höher war als die Steuer, die sich aus der Anwendung der allgemeinen Besteuerungsregeln auf die Gesamtheit der besteuerten Einkünfte ergeben würde.

Daraus ist zu schlußfolgern, daß der Gesetzgeber vor dem Inkrafttreten des obengenannten königlichen Erlasses Nr. 29 die erwähnten Entschädigungen als « unregelmäßige Einkünfte » einstufte, für die die Progression der Steuer gebremst werden sollte.

Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Einkommensausfall wurden grundsätzlich nicht der Globalisierung der verschiedenen

Einkommenskategorien entzogen, außer wenn die Anwendungsbedingungen der fraglichen Bestimmung erfüllt waren, insbesondere wenn deren Auszahlung oder Gewährung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandensein eines Streitfalls nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit bezogen, erfolgte.

B.8.2. Durch den obengenannten königlichen Erlaß Nr. 29 vom 30. März 1982 wurde die Regelung der getrennten Besteuerung der Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall aufgehoben. In dem Bericht an den König ist hierüber folgendes zu lesen:

« Die Artikel 1, 2, 3, 7 und 8 dieses Entwurfs sind sozusagen zwingend eine direkte Folge der Änderung des Systems; sie sollen nämlich den derzeit bestehenden Behandlungsunterschied - der durch nichts gerechtfertigt ist - zwischen den Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall von Berufseinkünften, je nachdem, ob es sich um ' Gewinne ' oder ' Erträge ' oder aber um ' Entlohnungen ' handelt (getrennte Besteuerung bei den Erstgenannten und Globalisierung bei den Zweitgenannten) beenden. » (*Belgisches Staatsblatt*, 1. April 1982, S. 3733)

B.9. Insofern die fragliche Bestimmung auf Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall der Entlohnungen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) jedoch nicht auf vergleichbare Entschädigungen als Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall anwendbar ist, erhält das EStGB 1964 ohne Rechtfertigung teilweise den im obengenannten Bericht an den König bemängelten Behandlungsunterschied aufrecht. Dies gilt um so mehr, als die selbständig Erwerbstätigen im Gegensatz zu der Regelung für einen « zeitweiligen » Einkommensausfall für den « ständigen » Einkommensausfall sehr wohl auf die gleiche Weise behandelt werden wie die Arbeitnehmer.

B.10. Der Umstand, daß es grundsätzliche Unterschiede zwischen selbständig Erwerbstätigen einerseits und Arbeitnehmern andererseits gibt, und insbesondere der Umstand, daß sich die Einkünfte der selbständig Erwerbstätigen von Jahr zu Jahr ändern können, während die Entlohnung der Arbeitnehmer im voraus festgelegt wird und normalerweise nicht unsicheren Schwankungen unterliegt, kann im Gegensatz zu den Behauptungen des Ministerrates in diesem Fall den Behandlungsunterschied nicht rechtfertigen. Das beststeuerbare Einkommen umfaßt in diesem Fall nämlich auch Entschädigungen als Ersatz für einen zeitweiligen Einkommensausfall, der sowohl für selbständig Erwerbstätige als auch für Arbeitnehmer von Jahr zu Jahr unterschiedlich sein kann.

B.11. Die präjudizielle Frage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall, deren Festsetzung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandensein eines Streitfalls nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgte, von seinem Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. Februar 2005.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts