

Geschäftsverzeichnisnr. 4247
Urteil Nr. 34/2008 vom 28. Februar 2008

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in Bezug auf die Artikel 250 und 275 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, Artikel 88 des königlichen Erlasses vom 27. Augustus 1993 zur Ausführung dieses Gesetzbuches, bestätigt durch das Gesetz vom 30. März 1994, und Anlage III dieses königlichen Erlasses, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und M. Bossuyt, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels und T. Merckx-Van Goey, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 25. Juni 2007 in Sachen Nicole Renaux gegen Jean-Pierre Godart, dessen Ausfertigung am 29. Juni 2007 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen die Bestimmungen der Artikel 250 und 275 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (königlicher Erlass vom 10. April 1992 zur Koordinierung von Gesetzesbestimmungen im Bereich der Einkommensteuern (*Belgisches Staatsblatt* vom 30. Juli 1992)), bestätigt durch den einzigen Artikel des Gesetzes vom 12. Juni 1992 (*Belgisches Staatsblatt* vom 30. Juli 1992), und die Bestimmungen von Artikel 88 des Erlasses zur Ausführung dieses Gesetzbuches (königlicher Erlass vom 27. August 1993), bestätigt durch das Gesetz vom 30. März 1994 (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. März 1994), sowie diejenigen der Anlage III, auf die dieser Bezug nimmt (wobei es sich also lediglich um eine Ergänzung handelt),

welche den Betrag des an die Staatskasse zu überweisenden Berufssteuervorabzugs pauschal festlegen und Maßnahmen vorsehen, die darauf abzielen, den Betrag je nach den Familienlasten der Steuerpflichtigen herabzusetzen,

gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern

1) die Steuerpflichtigen, die den Verpflichtungen zur Unterbringung, zum Unterhalt, zur Erziehung und zur Ausbildung unterliegen, welche sich aus den Artikeln 203 und 203*bis* des Zivilgesetzbuches – die als Vorschriften der öffentlichen Ordnung gelten – ergeben, unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie ihre vorerwähnten Verpflichtungen in Naturalien erfüllen, an ihrem Wohnort oder – im Falle der tatsächlichen Trennung oder der Ehescheidung – mittels Leistung von Alimenten, und zwar trotz der Tatsache, dass die Modalitäten der Erfüllung dieser Verpflichtungen alle geeignet sind, ihre jeweiligen Steuern zu verringern, entweder durch Ermäßigungen oder durch Abzug der geleisteten Alimente;

2) die Steuerpflichtigen, die der Vorauszahlung der Steuer der natürlichen Personen unterliegen, und zwar durch Einbehaltung des Berufssteuervorabzugs, und die zur Kategorie der Steuerpflichtigen mit Kindern zu Lasten gehören, unterschiedlich behandelt werden im Verhältnis zu denjenigen, die deshalb, weil sie den Selbständigenstatus besitzen, ihre freiwilligen Vorauszahlungen frei und sofort je nach der Entwicklung ihrer elterlichen Lasten und der betreffenden Rahmenbedingungen (d.h. tatsächliche Trennung oder Ehescheidung) anpassen können? ».

(...)

### III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf die Artikel 250 und 275 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (abgekürzt EStGB 1992), auf den hinsichtlich der dem Berufssteuervorabzug unterliegenden Einkünfte durch das Gesetz vom 30. März 1994 bestätigten Artikel 88 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung dieses Gesetzbuches, sowie auf Anlage III des vorerwähnten Erlasses.

Artikel 250 des EStGB 1992 bestimmt:

« Der König bestimmt, wie der Mobiliensteuervorabzug und der Berufssteuervorabzug gezahlt werden ».

Artikel 275 des EStGB 1992, von dem lediglich Paragraph 2 zur Debatte steht, bestimmt:

« § 1. Der Berufssteuervorabzug wird gemäß den Angaben der vom König festgelegten Tabellen bestimmt.

§ 2. Der König kann verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen unterscheiden. Die Tabellen sind für jede Kategorie pauschal.

§ 3. Der König 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 des vorliegenden Artikels ».

Der durch das Gesetz vom 30. März 1994 bestätigte Artikel 88 des vorerwähnten königlichen Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 bestimmt:

« Der Betrag des an der Quelle geschuldeten Berufssteuervorabzugs wird entsprechend den Tabellen und den dazugehörigen, in Anlage III angegebenen Regeln festgelegt ».

Anlage III, auf die in diesem Artikel 88 Bezug genommen wird, ist für die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2005 gezahlt oder gewährt werden, diejenige, die dem königlichen Erlass vom 26. November 2004 beigefügt und durch die königlichen Erlasse vom 28. Juni 2005 und vom 12. Juli 2005 abgeändert wurde, beziehungsweise für die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2006 gezahlt oder gewährt werden, diejenige, die dem königlichen Erlass vom 15. Dezember 2005

beigefügt und durch den königlichen Erlass vom 2. Februar 2006 abgeändert wurde, wobei diese Erlasse « den KE/EStGB 1992 in Bezug auf den Berufssteuervorabzug » abändern und durch das Gesetzes vom 20. Juli 2006 bestätigt worden sind.

B.2. Der vorliegende Richter ist der Auffassung, durch die fraglichen Bestimmungen würden zwei Behandlungsunterschiede zwischen Steuerpflichtigen eingeführt in Bezug auf die Ausführung ihrer zivilrechtlichen Verpflichtung der Unterbringung, des Unterhalts, der Erziehung und der Ausbildung ihrer Kinder aufgrund der Artikel 203 und 203*bis* des Zivilgesetzbuches.

Der erste Behandlungsunterschied betreffe die Berechnung des Berufssteuervorabzugs entsprechend der Ausführungsweise dieser zivilrechtlichen Verpflichtung, während der zweite Behandlungsunterschied die Weise der Vorauszahlung - Berufssteuervorabzug oder Vorauszahlungen - der Steuer der natürlichen Personen betreffe.

*In Bezug auf den ersten Behandlungsunterschied*

B.3. Der erste Behandlungsunterschied, der dem Hof unterbreitet wird, ist derjenige, der durch die fraglichen Bestimmungen zwischen Steuerpflichtigen eingeführt werde, je nachdem, ob sie ihre zivilrechtlichen Verpflichtung der Unterbringung, des Unterhalts, der Erziehung und der Ausbildung ihrer Kinder zu Hause oder im Falle der Trennung oder Ehescheidung durch Unterhaltsleistungen erfüllten; während Erstere zur Bestimmung des Betrags ihres Berufssteuervorabzugs Ermäßigungen wegen Familienlasten erhalten könnten, die entsprechend der Anzahl der zum Haushalt gehörenden Kinder festgesetzt würden, könne für Letztere, die aufgrund von Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992 80 Prozent der ihren Kindern gezahlten Unterhaltsleistungen abziehen könnten, dieser Steuervorteil nicht zur Berechnung des Berufssteuervorabzug berücksichtigt werden.

Die präjudizielle Frage bezieht sich also auf die Berechnungsweise des Berufssteuervorabzugs je nachdem, ob die Verpflichtung der Unterbringung, des Unterhalts, der Erziehung und der Ausbildung der Kinder *in natura* oder durch abzugsfähige Unterhaltsleistungen erfüllt wird.

B.4. 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.5.1. Abschnitt 2 von Kapitel I der Anlage III des KE/EStGB 1992 sieht « Ermäßigungen wegen Familienlasten » vor, die insbesondere aufgrund der Anzahl Kinder zu Lasten ermittelt werden.

Artikel 2 § 1 Nr. 4 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 10. August 2001, bestimmt:

« Unter Kindern versteht man die Nachkommen des Steuerpflichtigen und die seines Ehepartners und Kinder, die ausschließlich oder hauptsächlich er zu Lasten hat ».

Artikel 136 des EStGB 1992 verbindet die Eigenschaft als « Kinder zu Lasten » mit der Bedingung, dass sie am 1. Januar des Steuerjahres zum Haushalt der Steuerpflichtigen gehören und während des Besteuerungszeitraums selbst keine Existenzmittel über einen gesetzlich festgelegten Betrag bezogen haben.

B.5.2. Der Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen in Bezug auf die Möglichkeit, eine Ermäßigung des Berufssteuervorabzugs in Verbindung mit ihrer Verpflichtung der Unterbringung, des Unterhalts, der Erziehung und der Ausbildung ihrer Kinder zu erhalten, ergibt sich also nur aus den fraglichen Bestimmungen in Verbindung mit der Definition der « Kinder zu Lasten » in Artikel 136 des EStGB 1992, wenn diese Definition auf die Berechnung des Berufssteuervorabzugs anwendbar ist.

B.6.1. Aufgrund von Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992 sind Unterhaltsleistungen, die der Steuerpflichtige an Kinder gezahlt hat, die nicht Mitglied seines Haushalts sind, zu 80 Prozent abzugsfähig, wenn sie aufgrund einer gesetzlichen Unterhaltspflicht gezahlt werden müssen, woraus abgeleitet wird, dass sie im Verhältnis zum Bedarf des Unterhaltsberechtigten stehen müssen. Die Unterhaltsleistungen müssen regelmäßig gezahlt und durch Belege nachgewiesen werden.

Die gezahlten Unterhaltsleistungen stellen verschiedene Einkünfte des Unterhaltsberechtigten aufgrund von Artikel 90 Nr. 3 desselben Gesetzbuches dar und werden seinerseits besteuert.

B.6.2. Die zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kinder werden für die Steuer der natürlichen Personen anders berücksichtigt.

Artikel 132 Nrn. 1 bis 6 des EStGB 1992 sieht eine Erhöhung des Steuerfreibetrags für Steuerpflichtige mit Kindern zu Lasten vor. Der Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten steigt progressiv mit der Anzahl Kinder (Artikel 132). Für Kinder zu Lasten eines alleinstehenden Steuerpflichtigen wird die Obergrenze angehoben (Artikel 141).

B.6.3. Wenn getrennt lebende Eltern gemeinsam die elterliche Gewalt und gemeinsam das Sorgerecht über ihre Kinder ausüben, sieht Artikel 132*bis* des EStGB 1992, eingefügt durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 und anwendbar seit dem Steuerjahr 2000, vor, dass die Erhöhung des Steuerfreibetrags für Kinder zu Lasten, die in Artikel 132 Absatz 1 Nrn. 1 bis 5 des EStGB 1992 vorgesehen ist, auf die Eltern verteilt werden kann, sofern sie einen entsprechenden schriftlichen Antrag ihrer Einkommensteuererklärung beifügen; dieser Antrag gilt nur für ein Steuerjahr und ist unwiderruflich.

In diesem Fall sieht Artikel 104 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 vor, dass die Unterhaltsleistungen, die für Kinder gezahlt werden, für die die Anwendung von Artikel 132*bis* beantragt wurde, nicht abzugsfähig sind.

B.6.4. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass je nachdem, ob abzugsfähige Unterhaltsleistungen gezahlt werden oder das Kind im Haushalt des Steuerpflichtigen

großgezogen wird, diese Situationen völlig unterschiedlichen Steuerregelungen mit einer eigenen Logik und mit spezifischen Modalitäten unterliegen.

B.7.1. Dem Gesetzgeber obliegt die Entscheidung, einen Steuervorteil in Form einer Erhöhung des Steuerfreibetrags oder in Form einer steuerlichen Abzugsfähigkeit zu gewähren.

B.7.2. Da er sich dafür entschieden hat, eine Erhöhung des Steuerfreibetrags nur für die zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kinder zu gewähren, beruht der Umstand, dass eine Verringerung des Berufssteuervorabzugs nur erlaubt wird, wenn das Kind zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört, und dass diese Verringerung nicht erlaubt wird, wenn der Steuerpflichtige seinem Kind abzugsfähige Unterhaltsleistungen zahlt, auf dem gleichen objektiven und sachdienlichen Kriterium, das die Grundlage für die Erhöhung des Steuerfreibetrags bildet, nämlich die Familiensituation des Betroffenen.

B.7.3. Eine Verringerung des Berufssteuervorabzugs kann zwar mit einem System der Erhöhung des Steuerfreibetrags für Kinder zu Lasten verbunden werden, doch sie wäre darüber hinaus äußerst schwierig, wenn nicht gar in der Praxis unmöglich durchzuführen für ein System der steuerlichen Abzugsfähigkeit.

Es ist nämlich daran zu erinnern, dass der Berufssteuervorabzug eine an der Quelle einbehaltene Steuervorauszahlung ist, die während des Jahres erhoben wird, in dem die Einkünfte erzielt werden, und die auf Einkünfte mit einer gewissen Stabilität berechnet werden. Die Zahlung des Berufssteuervorabzugs ist Pflicht und obliegt dem Arbeitgeber des Steuerpflichtigen.

Eine Verringerung des Berufssteuervorabzug für Kinder zu Lasten berücksichtigt ein Element mit einer gewissen Stabilität, das einen bestimmenden und bestimmaren Einfluss auf den schließlich geschuldeten Steuerbetrag hat: die Erhöhung des Steuerfreibetrags hat nämlich eine Verringerung der Steuer zur Folge, deren Betrag im gleichen Maße für alle Steuerpflichtigen vorhersehbar ist, so dass es in der Praxis möglich ist, den Arbeitgeber des Steuerpflichtigen zu verpflichten, dieses objektive Element bei der Berechnung des Berufssteuervorabzugs zu berücksichtigen.

Es wäre hingegen nicht nur unverhältnismäßig, sondern außerdem sehr schwierig, wenn nicht gar in der Praxis wegen der Progression der Steuer unmöglich, den Arbeitgeber des Steuerpflichtigen zu verpflichten, bei der Berechnung des Berufssteuervorabzugs die Zahlung von Unterhaltsleistungen zu berücksichtigen, die zu 80 Prozent von der Gesamtheit der besteuerten Einkünfte abgezogen werden sollen; der Arbeitgeber müsste nicht nur prüfen, ob die in Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992 vorgesehenen Bedingungen der Abzugsfähigkeit erfüllt sind, sondern er müsste auch selbst und *a priori* die Auswirkungen des teilweisen Abzugs der Unterhaltsleistungen auf den schließlich geschuldeten Steuerbetrag bestimmen, was im Übrigen beinhalten würde, dass die Steuerpflichtigen dem Arbeitgeber sämtliche Elemente, die für ihre Steuersituation ausschlaggebend sind und die zum Bereich des Privatlebens gehören, mitteilen müssten.

B.8. Der erste Behandlungsunterschied ist folglich nicht unvereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

*In Bezug auf den zweiten Behandlungsunterschied*

B.9. Der zweite Behandlungsunterschied, der dem Hof unterbreitet wird, ist derjenige, der durch die fraglichen Bestimmungen zwischen Steuerpflichtigen eingeführt wird, je nachdem, ob sie der Regelung des Berufssteuervorabzugs oder derjenigen der Steuervorauszahlungen unterliegen; während die Ersteren keine Verringerung ihres Berufssteuervorabzugs wegen der Zahlung von Unterhaltsleistungen erhalten können, obwohl sie größtenteils steuerlich abzugsfähig sind, können die Steuerpflichtigen, die der Regelung der Steuervorauszahlungen unterliegen, deren Betrag bestimmen und haben somit die Möglichkeit, ihre Steuervorauszahlungen unmittelbar entsprechend den Auswirkungen, die der Abzug dieser Unterhaltsleistungen auf ihres besteuertes Einkommen haben wird, zu modulieren.

B.10. Wie der Hof in seinem Urteil Nr. 146/2002 vom 15. Oktober 2002 entschieden hat, beruht die unterschiedliche Behandlung dieser beiden Kategorien von Steuerpflichtigen auf einem objektiven Kriterium. Der Berufssteuervorabzug ist eine Vorauszahlung auf die Steuer, die während des Jahres, in dem die Einkünfte erzielt werden, an der Quelle einbehalten wird und auf

die Einkünfte, die eine gewisse Stabilität aufweisen, berechnet wird. Die Zahlung des Berufssteuervorabzugs ist Pflicht und obliegt dem Arbeitgeber des Steuerpflichtigen.

Steuervorauszahlungen hingegen werden meist vom Steuerpflichtigen geleistet, deren Einkünfte eine gewisse Unsicherheit aufweisen. Im übrigen sind diese Steuervorauszahlungen fakultativ, auch wenn diese Steuerpflichtigen dazu aufgefordert werden, sie zu leisten, um die mit der Nichtzahlung oder unzureichenden Zahlung dieser Vorschüsse verbundene Steuererhöhung zu vermeiden.

B.11. Angesichts dieser unterschiedlichen Merkmale ist es sachdienlich, den Berufssteuervorabzug pauschal vorzusehen, indem nicht die gesamte spezifische Steuersituation eines jeden Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, während ein Steuerpflichtiger, der sich für Steuervorauszahlungen entscheidet, sie entsprechend seiner persönlichen Situation berechnen kann.

Diese pauschale Beschaffenheit wird zusätzlich durch den Umstand gerechtfertigt, dass der Berufssteuervorabzug durch den Arbeitgeber des Steuerpflichtigen und nicht durch den Steuerpflichtigen selbst geleistet wird, so dass eine etwaige Modulierung des Berufssteuervorabzugs entsprechend der Zahlung von Unterhaltsleistungen durch die Steuerpflichtigen auf praktische Schwierigkeiten stoßen würde, die nicht im Verhältnis zu der Zielsetzung stehen würde, die Berechnung des Berufssteuervorabzugs näher an den schließlich geschuldeten Steuerbetrag heranzuführen, denn dies würde, wie in B.7.3 festgestellt wurde, einerseits den Arbeitgeber dazu verpflichten, selbst zu prüfen, ob die in Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992 vorgesehenen Bedingungen der Abzugsfähigkeit erfüllt sind, und die Auswirkungen der Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen auf den schließlich zu zahlenden Steuerbetrag zu bestimmen, und andererseits voraussetzen, dass die Steuerpflichtigen ihrem Arbeitgeber Elemente mitteilen, die zum Bereich ihres Privatlebens gehören.

B.12. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die präjudizielle Frage verneinend zu beantworten ist.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 250 und 275 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, Artikel 88 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung dieses Gesetzbuches, bestätigt durch das Gesetz vom 30. März 1994, und Anlage III dieses königlichen Erlasses verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 28. Februar 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior