

Geschäftsverzeichnisnr. 4376
Urteil Nr. 146/2008 vom 30. Oktober 2008

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 31 Absatz 2 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 28. November 2007 in Sachen Sabine Prouvost gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 11. Dezember 2007 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Fragen gestellt:

1. « Verstößt Artikel 31 [Absatz 2] Nr. 4 des EStGB in der auf das Steuerjahr 1998 anwendbaren Fassung gegen die Bestimmungen der Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem der vorerwähnte Artikel die dem Steuerpflichtigen wegen Körperschäden gewährten Entschädigungen, die aufgrund eines vom Arbeitgeber des Versicherten abgeschlossenen kollektiven Versicherungsvertrags gegen Unfälle im Berufs- und Privatleben geleistet werden, der Einkommensteuer unterwirft, während die gleichen Entschädigungen, die aufgrund eines vom Versicherten unterschriebenen Einzelversicherungsvertrags geleistet werden, gemäß Artikel 38 Nr. 8 des EStGB nicht der Steuer unterliegen? »;

2. « Verstößt Artikel 31 [Absatz 2] Nr. 4 des EStGB in der auf das Steuerjahr 1998 anwendbaren Fassung gegen die Bestimmungen der Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahingehend ausgelegt, dass der vorerwähnte Artikel die dem Steuerpflichtigen wegen Körperschäden mit Einkommensausfall gewährten Entschädigungen, die aufgrund eines vom Arbeitgeber des Versicherten abgeschlossenen kollektiven Versicherungsvertrags gegen Unfälle im Berufs- und Privatleben geleistet werden, in vollem Umfang der Einkommensteuer unterwirft, und zwar ohne Rücksicht auf den Umfang des Einkommensausfalls? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 31 Absatz 2 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) bestimmt in der für das Steuerjahr 1998 geltenden Fassung:

« Entlohnungen von Arbeitnehmern sind alle Entgelte, die für den Arbeitnehmer den Ertrag seiner Arbeit im Dienst eines Arbeitgebers darstellen.

Sie umfassen insbesondere:

[...]

4. Entschädigungen, die als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen zeitweiligen Lohnausfall bezogen werden,

[...] ».

B.2. Der vorlegende Richter fragt den Hof, ob diese Bestimmung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, indem sie die dem Steuerpflichtigen wegen Körperschäden gewährten Entschädigungen, die aufgrund eines vom Arbeitgeber des Versicherten abgeschlossenen kollektiven Versicherungsvertrags gegen Unfälle im Berufs- und Privatleben geleistet würden, der Einkommensteuer unterwerfe, während die gleichen Entschädigungen, die aufgrund eines vom Versicherten abgeschlossenen Einzelversicherungsvertrags geleistet würden, gemäß Artikel 38 Nr. 8 des EStGB 1992 nicht der Steuer unterlägen (erste präjudizielle Frage).

B.3.1. Der vorlegende Richter und der Ministerrat nehmen Bezug auf die Rechtsprechung des Hofes betreffend Artikel 34 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992 in der Fassung vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 19. Juli 2000.

Diese Bestimmung – der frühere Artikel 32*bis* des EStGB 1964 – betrachtet als steuerpflichtige Einkünfte Pensionen und Leib- oder Zeitrenten sowie als solche geltende Zulagen, die direkt oder indirekt mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehen oder die vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen dauerhaften Gewinn-, Lohn- oder Profitausfall darstellen.

B.3.2. In seinem Urteil Nr. 132/98 vom 9. Dezember 1998 hat der Hof für Recht erkannt:

« Indem Artikel 32*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 34 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) die Entschädigungen, die in Anwendung der Gesetzgebung über die Arbeitsunfälle als Entschädigung für dauernde Erwerbsunfähigkeit gezahlt werden, wobei es für das Opfer keinen Einkommensausfall gibt, besteuert, verstößt er gegen Artikel 10 der Verfassung ».

B.3.3. Der Hof hat die Angelegenheit auch beurteilt angesichts der Entschädigung, die in Anwendung einer Versicherung « garantiertes Einkommen » als Entschädigung für bleibende Unfähigkeit geleistet wird, ohne dass es für das Opfer einen Einkommensausfall gibt, im Vergleich zur Entschädigung, die in Anwendung der Rechtsvorschriften über die Arbeitsunfälle oder in Anwendung des allgemeinen Rechts als Entschädigung für bleibende Unfähigkeit geleistet wird, wobei es für das Opfer ebenso wenig einen Einkommensausfall gibt.

In seinem Urteil Nr. 120/2001 vom 10. Oktober 2001 hat der Hof für Recht erkannt:

« Artikel 32*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1964, heute Artikel 34 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, verstößt in der vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 19. Juli 2000 geltenden Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er die von einer Versicherungsgesellschaft zur Wiedergutmachung einer körperlichen und/oder wirtschaftlichen Invalidität geleisteten Entschädigungen mit der Steuer belegt, ohne dass beim Opfer Einkommensausfall vorliegt und während die mit dem Versicherungsvertrag verbundenen Prämien durch den Entschädigungsberechtigten nicht als Berufskosten abgezogen wurden ».

Die vorerwähnte Verfassungswidrigkeit bezog sich jedoch nur auf den Umstand, dass eine Entschädigung, die in Ausführung eines Einzelversicherungsvertrags « garantiertes Einkommen » als Entschädigung für körperliche oder wirtschaftliche Invalidität geleistet wurde, ohne dass ein Einkommensverlust vorlag, steuerpflichtig war, wenn die mit dem Versicherungsvertrag verbundenen Prämien durch den Entschädigungsberechtigten nicht als Werbungskosten abgezogen wurden.

B.3.4. Anschließend hat der Hof in seinem Urteil Nr. 55/2003 vom 30. April 2003 für Recht erkannt:

« Artikel 34 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er die Beträge, die in Durchführung eines vom Arbeitgeber des Opfers abgeschlossenen kollektiven Versicherungsvertrags zur Wiedergutmachung einer durch einen Unfall verursachten körperlichen und/oder wirtschaftlichen Invalidität ausgezahlt wurden, mit der Steuer belegt, ohne dass beim Opfer Einkommensausfall vorliegt ».

Die im besagten Urteil festgestellte Verfassungswidrigkeit bezog sich lediglich auf den Umstand, dass eine Entschädigung, die in Ausführung eines kollektiven Versicherungsvertrags « garantiertes Einkommen » als Entschädigung für körperliche oder wirtschaftliche Invalidität geleistet wurde, ohne dass ein Einkommensverlust vorlag, steuerpflichtig war. Es handelte sich um eine vom Arbeitgeber des Entschädigungsberechtigten abgeschlossene und bezahlte Versicherung, wobei Letzterer also nicht über die Möglichkeit verfügte, die Prämien als Werbungskosten abzuziehen.

B.3.5. In seinem Urteil Nr. 102/2005 vom 1. Juli 2005 befand der Hof über präjudizielle Fragen in Bezug auf die Artikel 34 § 1 Nr. 1 und 39 des EStGB 1992, die durch das Gesetz

vom 19. Juli 2000 « zur Abänderung der Artikel 34 § 1 und 39 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » abgeändert beziehungsweise eingefügt worden sind.

In den Vorarbeiten wurde verdeutlicht, dass mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung dem Urteil des Hofes Nr. 132/98 vom 9. Dezember 1998 Folge geleistet werden sollte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1408/3, S. 2, und Nr. 1408/4, S. 7), da die Pensionen, Renten oder als solche geltenden Zulagen, die in Anwendung der Rechtsvorschriften über die Arbeitsunfälle oder Berufskrankheiten gewährt werden, von der Einkommensteuer befreit würden, insofern sie keine Wiedergutmachung eines dauernden Gewinn-, Lohn- oder Profitausfalls darstellen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1408/4, S. 8).

Der Hof prüft im besagten Urteil nur die Hypothese, in der die Parteien vor dem vorlegenden Richter die Prämie für die Versicherung « garantiertes Einkommen » stets als Werbungskosten abgezogen haben.

In diesem Urteil hat der Hof für Recht erkannt:

« Die Artikel 34 § 1 Nrn. 1 und *1bis* und 39 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie die Entschädigungen, die von einer Versicherungsgesellschaft geleistet werden, die infolge einer Police vom Typ « garantiertes Einkommen » Schutz gewährt, besteuertbar machen, ohne dass der Empfänger der Entschädigung Einkommensverluste erleidet, und wenn die mit dem Versicherungsvertrag verbundenen Prämien vom Empfänger der Entschädigung als Berufskosten abgezogen wurden ».

B.3.6. In seinem Urteil Nr. 73/2007 vom 10. Mai 2007 befand der Hof über eine präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 34 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992 vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 19. Juli 2000.

Der Hof beantwortet im besagten Urteil die präjudizielle Frage dahingehend ausgelegt, dass die betreffende Entschädigung in Ausführung eines Einzelversicherungsvertrags als Entschädigung für Arbeitsunfähigkeit geleistet worden ist und sich auf die berufliche Tätigkeit des Entschädigungsberechtigten bezieht, so dass sie in den Anwendungsbereich von Artikel 34 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992 fällt, und nicht von Artikel 38 § 1 Nr. 8 desselben Gesetzbuches. Des Weiteren berücksichtigt der Hof, dass in dieser Rechtssache die jährliche Prämie, die dem

Zeitraum entspricht, in dem sich der Unfall mit der Folge der Arbeitsunfähigkeit des Entschädigungsberechtigten ereignet hat, durch diesen als Werbungskosten abgezogen wurde.

Im besagten Urteil hat der Hof für Recht erkannt:

« Artikel 34 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 19. Juli 2000, verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er die Entschädigung in Ausführung einer individuellen Versicherung zur Wiedergutmachung einer Arbeitsunfähigkeit wegen Krankheit und Invalidität, ohne dass der Empfänger einen Einkommensverlust erleidet, steuerpflichtig macht, wenn die entsprechende Prämie durch diesen Empfänger als Werbungskosten abgezogen worden sind ».

B.4. Der Umstand, dass die vorerwähnte Rechtsprechung sich auf Artikel 34 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992 bezieht, in dem von einem « dauerhaften » Gewinn-, Lohn- oder Profitausfall die Rede ist, während der fragliche Artikel 31 Absatz 2 Nr. 4 einen « zeitweiligen » Lohnausfall betrifft, verhindert nicht, dass diese Rechtsprechung auf die letztgenannte Bestimmung bezogen werden kann.

B.5. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 5. Januar 1976, das die beanstandete Bestimmung im Einkommensteuergesetzbuch abgeändert hat, geht hervor, dass der Gesetzgeber das System der Steuerbefreiung für einige Ersatzeinkommen, die der Wiedergutmachung eines Einkommensausfalls dienen, abschaffen wollte (*Parl. Dok.*, Senat, 1975-1976, Nr. 742/2, S. 18).

B.6.1. Indem der Gesetzgeber die Entschädigungen, die als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen zeitweiligen Lohnausfall bezogen werden, zu den steuerpflichtigen Einkünften gerechnet hat, hat er eine angesichts dieser Zielsetzung sachdienliche Maßnahme ergriffen.

B.6.2. Die Frage bezieht sich jedoch auf die steuerpflichtige Beschaffenheit von Entschädigungen, die für den Begünstigten keinen Einkommensausfall ausgleichen.

B.7. Der Ministerrat bringt vor, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung durch die unterschiedliche Abzugsfähigkeit der mit dem Versicherungsvertrag verbundenen Prämien gerechtfertigt werde. Prämien im Zusammenhang mit einem Einzelversicherungsvertrag könnten niemals als Werbungskosten abgezogen werden, was die in Artikel 38 Nr. 8 des EStGB 1992

vorgesehene Befreiung rechtfertigt. Die Prämien für einen vom Arbeitgeber zugunsten seiner Arbeitnehmer abgeschlossenen kollektiven Vertrag könnten jedoch vom Arbeitgeber abgezogen werden, was die Besteuerung der zur Durchführung des Vertrags ausgezahlten Entschädigungen rechtfertigt.

B.8. Wenn der Versicherungsvertrag vom Arbeitgeber des Begünstigten abgeschlossen wurde, kann Letzterer die Prämien nicht von seinen beruflichen Einkünften abziehen, weil er sie nicht bezahlt hat. Der Begünstigte der Entschädigung hat nichts damit zu tun, dass der Arbeitgeber die Prämien eventuell hätte abziehen können.

Der Umstand, dass die Prämien vorkommendenfalls abgezogen wurden, kann sich unmöglich auf die Besteuerungsgrundlage auswirken, so wie sie sich aus Artikel 31 Absatz 2 Nr. 4 des EStGB 1992 ableiten lässt, und zwar in der Auslegung im Lichte des in den Vorarbeiten zum Gesetz vom 5. Januar 1976 vom Gesetzgebers zum Ausdruck gebrachten Willens, der Besteuerung den Verlust beruflicher Einkünfte und dessen Ausgleich durch die ausgezahlte Entschädigung zugrunde zu legen. Das Unterscheidungskriterium kann angesichts der Zielsetzung der Bestimmung also nicht als sachdienlich betrachtet werden.

B.9. Es ist nicht gerechtfertigt, dass die in Ausführung eines Versicherungsvertrags zur Deckung der körperlichen und/oder wirtschaftlichen Unfähigkeit geleistete Entschädigung mit der Steuer belegt wird, obgleich sie kein Ersatzeinkommen darstellt. Eine solche Besteuerung führt zu einer Diskriminierung zwischen den Unfallopfern ohne Einkommensausfall, je nachdem, ob sie in Ausführung eines Einzelversicherungsvertrags oder in Ausführung eines kollektiven Versicherungsvertrags entschädigt werden.

B.10. Die erste präjudizielle Frage muss bejahend beantwortet werden.

B.11. Da die Prüfung der zweiten präjudiziellen Frage nicht zu einer weiterreichenden Feststellung eines Verstoßes führen könnte, braucht diese zweite Frage nicht beantwortet zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 31 Absatz 2 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 1998 geltenden Fassung verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er die Beträge, die in Ausführung eines vom Arbeitgeber des Opfers abgeschlossenen kollektiven Versicherungsvertrags zur Wiedergutmachung einer durch einen Unfall verursachten körperlichen und/oder wirtschaftlichen Invalidität ausgezahlt wurden, mit der Steuer belegt, ohne dass beim Opfer Einkommensausfall vorliegt.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 30. Oktober 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt