

Geschäftsverzeichnismrn. 5482, 5507 und  
5519

Entscheid Nr. 100/2013  
vom 9. Juli 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Arel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und M. Bossuyt, und den Richtern A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke und T. Merckx-Van Goey, und dem emeritierten Präsidenten R. Henneuse gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten R. Henneuse,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

a. In seinem Urteil vom 5. September 2012 in Sachen Philippe Jadoul und Christine Jacqmart gegen den belgischen Staat - FÖD Finanzen -, dessen Ausfertigung am 14. September 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Arel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches [1992], ggf. in Verbindung mit Artikel 140 desselben Gesetzbuches und mit Artikel 23 § 2 des Abkommens zwischen Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

indem er für die Paargemeinschaften, bei denen eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird, bestimmt, dass der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten auf den Steuerpflichtigen, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, angerechnet wird, auch wenn dieses Einkommen in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, so dass dieser Steuervorteil verloren geht,

während Paargemeinschaften, die eine eheähnliche Gemeinschaft bilden und bei denen getrennte Veranlagungen festgelegt werden, entscheiden können, auf wen der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten angerechnet wird, wobei in dem Fall, dass einer der beiden in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreie Einkünfte bezieht, die höher sind als diejenigen seines Lebenspartners, das Kind zu Lasten des Letzteren gehen kann, so dass der Verlust dieses Steuervorteils vermieden wird? ».

b. In seinem Urteil vom 17. Oktober 2012 in Sachen Albert Stebel und Nicole Bomble gegen den belgischen Staat - FÖD Finanzen -, dessen Ausfertigung am 25. Oktober 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Arel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ggf. in Verbindung mit Artikel 140 desselben Gesetzbuches und mit Artikel 23 § 2 des Abkommens zwischen Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

indem er für Ehegatten vorsieht, dass die in den Artikeln 132 und 133 Nrn. 2 und 3 erwähnten Zuschläge vorrangig auf den Teil des Einkommens jenes Ehepartners angerechnet wird, der die höchsten Berufseinkünfte hat, auch wenn dieses Einkommen in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, so dass dieser Steuervorteil verloren geht,

während Paargemeinschaften, die eine eheähnliche Gemeinschaft bilden und bei denen getrennte Veranlagungen festgelegt werden, entscheiden können, auf wen der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten angerechnet wird, wobei in dem Fall, dass einer der beiden in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreie Einkünfte bezieht, die höher sind als diejenigen seines Lebenspartners, das Kind zu Lasten des Letzteren gehen kann, so dass der Verlust dieses Steuervorteils vermieden wird? ».

c. In seinem Urteil vom 14. November 2012 in Sachen Philippe Jadoul und Christine Jacqmart gegen den belgischen Staat - FÖD Finanzen -, dessen Ausfertigung am 22. November 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Arel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches [1992], ggf. in Verbindung mit Artikel 140 desselben Gesetzbuches und mit Artikel 23 § 2 des Abkommens zwischen Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

indem er für die Paargemeinschaften, bei denen eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird, bestimmt, dass der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten auf den Steuerpflichtigen, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, angerechnet wird, auch wenn dieses Einkommen in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist, so dass dieser Steuervorteil verloren geht,

während Paargemeinschaften, die eine eheähnliche Gemeinschaft bilden und bei denen getrennte Veranlagungen festgelegt werden, entscheiden können, auf wen der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten angerechnet wird, wobei in dem Fall, dass einer der beiden in Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreie Einkünfte bezieht, die höher sind als diejenigen seines Lebenspartners, das Kind zu Lasten des Letzteren gehen kann, so dass der Verlust dieses Steuervorteils vermieden wird? ».

Diese unter den Nummern 5482, 5507 und 5519 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der auf das Steuerjahr 2002 anwendbaren Fassung bestimmt:

« Der in Artikel 131 Nr. 2 erwähnte Grundbetrag wird auf denjenigen der in Artikel 127 erwähnten Einkommensteile angerechnet, der aus den Einkünften des betreffenden Ehepartners besteht oder diese Einkünfte umfasst. Ist einer dieser Einkommensteile niedriger als 4.240 EUR (Grundbetrag 3.250 EUR), so wird der Restbetrag auf den anderen Einkommensteil angerechnet.

Daraufhin werden die in den Artikeln 132 und 133 Nrn. 2 und 3 erwähnten Zuschläge vorrangig auf den Einkommensteil des Ehepartners angerechnet, der das höchste Berufseinkommen hat. Ist dieser Einkommensteil niedriger als der Gesamtbetrag dieser Zuschläge, so wird der Restbetrag auf den anderen Einkommensteil angerechnet.

Der Steuerfreibetrag wird auf die aufeinander folgenden Einkommensteilbeträge angerechnet, wobei mit dem ersten begonnen wird ».

Für das Steuerjahr 2004 wurde dieser Artikel wie folgt ergänzt:

« § 1. Der in Artikel 131 Nr.2 erwähnte Grundbetrag wird auf denjenigen der in Artikel 127 erwähnten Einkommensteile angerechnet, der aus den Einkünften des betreffenden Ehepartners besteht oder diese Einkünfte umfasst. Ist einer dieser Einkommensteile niedriger als der in Artikel 131 Nr.2 erwähnte Betrag, so wird der Restbetrag auf den anderen Einkommensteil angerechnet.

Daraufhin werden die in den Artikeln 132 und 133 Nrn. 2 und 3 erwähnten Zuschläge vorrangig auf den Einkommensteil des Ehepartners angerechnet, der das höchste Berufseinkommen hat. Ist dieser Einkommensteil niedriger als der Gesamtbetrag dieser Zuschläge, so wird der Restbetrag auf den anderen Einkommensteil angerechnet.

§ 2. Der Steuerfreibetrag wird pro Steuerpflichtigen auf die aufeinander folgenden Einkommensteilbeträge angerechnet, wobei mit dem ersten begonnen wird.

§ 3. Der Teil des Steuerfreibetrags, der nach Anwendung der Paragraphen 1 und 2 nicht angerechnet ist, wird in dem Maße, wie er in Artikel 132 Absatz 1 Nrn. 1 bis 6 erwähnte Zuschläge betrifft, in eine erstattungsfähige Steuergutschrift umgewandelt.

Die Steuergutschrift entspricht dem Teil des Steuerfreibetrags, der in Anwendung von Absatz 1 umgewandelt werden kann, multipliziert mit dem auf den entsprechenden Einkommensteilbetrag anwendbaren Steuersatz, wobei ein Höchstbetrag von 340 EUR (Grundbetrag 250 EUR) pro Kind zu Lasten gilt ».

B.1.2. Artikel 140 desselben Gesetzbuches in der auf das Steuerjahr 2002 anwendbaren Fassung bestimmt:

« Sind mehrere getrennt steuerpflichtige Steuerpflichtige Mitglieder desselben Haushalts, gelten die in Artikel 136 erwähnten Personen, die ebenfalls Mitglied dieses Haushalts sind, als zu Lasten des Steuerpflichtigen, der tatsächlich Haushaltsvorstand ist.

Ist der Nettobetrag der Existenzmittel des vorerwähnten Steuerpflichtigen zusammen mit dem der Personen zu seinen Lasten jedoch niedriger als so viele Male 1.960 EUR (Grundbetrag 1.500 EUR), wie der Haushalt Personen zu Lasten plus eine Person zählt, darf dieser Steuerpflichtige darauf verzichten, so viele Personen als zu seinen Lasten zu betrachten, wie er nicht über 1.960 EUR (Grundbetrag 1.500 EUR) Existenzmittel für sie verfügt, wobei diese Personen daraufhin als zu Lasten desjenigen der anderen steuerpflichtigen Mitglieder des Haushalts betrachtet werden, der am meisten zu deren Unterhalt beiträgt ».

B.1.3. Artikel 23 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestimmt:

« [...] »

§ 2. In Bezug auf die in Belgien Ansässigen wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1. die Einkünfte aus Luxemburg - unter Ausschluss der Einkünfte im Sinne der Nrn. 2 und 3 - und die in Luxemburg gelegenen Vermögensbestandteile, die aufgrund der vorstehenden Artikel in diesem Staat zu versteuern sind, sind in Belgien von der Steuer befreit. Diese Befreiung schränkt nicht das Recht Belgiens ein, bei der Bestimmung des Satzes seiner Steuern die somit befreiten Einkünfte und Vermögensbestandteile zu berücksichtigen;

[...] ».

B.1.4. In Bezug auf die Ermäßigung für Einkünfte ausländischer Herkunft bestimmt Artikel 155 des EStGB 1992:

«Einkünfte, die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, werden für die Festlegung der Steuer berücksichtigt, wobei die Steuer jedoch im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien Einkünfte an der Gesamtheit der Einkünfte ermäßigt wird.

[...] ».

B.2. Aus dem Sachverhalt der vor dem vorlegenden Richter anhängigen Rechtssachen, der Begründung der Vorlageentscheidungen und den vorerwähnten Bestimmungen geht hervor, dass der Gerichtshof gebeten wird, über die Vereinbarkeit des vorerwähnten Artikels 134 § 1 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, insofern diese Bestimmung, selbst wenn das Einkommen eines Ehepartners oder eines gesetzlich Zusammenwohnenden gemäß dem vorerwähnten Artikel 23 § 2 Nr. 1 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit sei, einen Behandlungsunterschied einführe zwischen verheirateten Paaren und Zusammenwohnenden einerseits und Paargemeinschaften, die eine eheähnliche Gemeinschaft bildeten, andererseits.

Die fragliche Bestimmung hat zur Folge, den Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten dem Steuerpflichtigen anzurechnen, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, was nach Auffassung des vorlegenden Richters bedeute, dass verheiratete Paare und gesetzlich Zusammenwohnende den Steuervorteil verlören, während gemäß Artikel 140 des EStGB 1992, so wie er durch die Steuerverwaltung angewandt wird, die faktisch Zusammenwohnenden bestimmen könnten, wer von ihnen für das Kind aufkommt. Der Gerichtshof wird somit gebeten, darüber zu befinden, ob mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung das Kriterium vereinbar sei, das der Gesetzgeber festgelegt habe, um denjenigen der Ehepartner oder der gesetzlich Zusammenwohnenden einerseits oder der faktisch Zusammenwohnenden andererseits zu bestimmen, der den Steuervorteil für ein Kind zu Lasten anrechnen könne.

B.3. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 10. August 2001 zur Reform der Steuer der natürlichen Personen geht hervor, dass eine der Leitlinien des Entwurfs darin besteht, eine Zielsetzung der « Neutralität hinsichtlich der Form des Zusammenlebens » anzustreben (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1270/001, SS. 7 und 68; ebenda, 1270/006, S. 7; *Parl. Dok.*, Senat, 2000-2001, Nr. 2-832/3, S. 3). Die Steuerreform bezweckt,

« die Maßnahmen, die für Verheiratete nachteilig sind, abzuschaffen, und sieht vor, Zusammenwohnende, die eine Erklärung über das gesetzliche Zusammenwohnen abgegeben haben, in den Genuss der mit der Heirat verbundenen Vorteile gelangen zu lassen.

Konkret beinhaltet die Reform: [...] gleiche Steuerfreibeträge für Verheiratete, Zusammenwohnende und Alleinstehende; [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1270/001, S. 7; ebenda, 1270/006, SS. 9-10).

« Die steuerrechtliche Gleichstellung hat zur Folge, dass die Steuervorteile, die Verheiratete gegenüber Zusammenwohnenden genossen, nun auch für gesetzlich Zusammenwohnende gelten » (ebenda, 1270/001, S. 8).

B.4.1. In Bezug auf verheiratete oder gesetzlich zusammenwohnende Steuerpflichtige rechnet der vorerwähnte Artikel 134 § 2 des EStGB 1992 vorrangig dem Ehepartner mit dem höchsten steuerpflichtigen Einkommen den erhöhten Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten an.

In Bezug auf faktisch Zusammenwohnende mit gemeinsamen Kindern zu Lasten gewährt Artikel 140 Absatz 1 des EStGB 1992 dem faktisch Zusammenwohnenden, der faktisch den Haushalt führt, das Recht, den fraglichen erhöhten Steuerfreibetrag anzurechnen.

B.4.2. Vorbehaltlich des Kriteriums, das angenommen wurde, um denjenigen der Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnenden einerseits oder faktisch Zusammenwohnenden andererseits zu bestimmen, der in den Genuss des Steuervorteils gelangen kann, ist die Lösung, die der Gesetzgeber in Artikel 134 § 2 des EStGB 1992 für die Erstgenannten und in Artikel 140 Absatz 1 für die Letztgenannten gewählt hat, die Gleiche, nämlich die Anrechnung des Steuervorteils für Kinder zu Lasten zugunsten eines einzigen der Ehepartner, gesetzlich Zusammenwohnenden oder faktisch Zusammenwohnenden.

B.5. Der vorliegende Richter bittet den Gerichtshof, über den Behandlungsunterschied zwischen verheirateten oder gesetzlich zusammenwohnenden Steuerpflichtigen einerseits und den faktisch Zusammenwohnenden andererseits zu befinden, der sich aus der Anwendung von verschiedenen Kriterien zur Bestimmung des Begünstigten des Steuervorteils ergebe, insbesondere, wenn der Ehepartner oder der gesetzlich Zusammenwohnende mit dem höchsten

Einkommen gemäß dem Abkommen zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit sei.

B.6. Die Rechtslage eines Zusammenwohnenden, der verheiratet ist oder eine Erklärung über das gesetzliche Zusammenwohnen abgegeben hat, unterscheidet sich von derjenigen eines Zusammenwohnenden, der weder verheiratet ist noch gesetzlich zusammenwohnt, sowohl hinsichtlich seiner Verpflichtungen gegenüber der mit ihm zusammenwohnenden Person als auch hinsichtlich seiner Vermögenssituation.

Diese Unterschiede können, wenn sie mit dem Ziel der Maßnahme zusammenhängen, einen Behandlungsunterschied zwischen diesen beiden Kategorien von Zusammenwohnenden rechtfertigen.

B.7.1. Im Lichte der in B.3 beschriebenen Zielsetzung konnte der Gesetzgeber vernünftigerweise beschließen, das Kriterium der Führung des Haushalts auf die faktisch Zusammenwohnenden anzuwenden. Dieses Kriterium beinhaltet nämlich keine Einmischung in das Privatleben der Betroffenen, da diese der Steuerverwaltung mitteilen können, welcher von ihnen als die Person anzusehen ist, die den Haushalt führt.

B.7.2. Ebenso konnte der Gesetzgeber im Lichte derselben Zielsetzung der Neutralität gegenüber den Lebensentscheidungen und der Nichteinmischung in das Privatleben vernünftigerweise davon ausgehen, dass der verheiratete Steuerpflichtige und der gesetzlich Zusammenwohnende mit dem höchsten Einkommen in höherem Maße zum Unterhalt der Kinder zu Lasten des Paares beitragen, so dass sie in den Vorteil der betreffenden Anrechnung gelangen können.

B.7.3. Wie er bereits in seinem Entscheid Nr. 57/2001 vom 8. Mai 2001 in Erinnerung gerufen hat, bemerkt der Gerichtshof ferner, dass die Verwaltung subsidiär die Entscheidung der faktisch Zusammenwohnenden nach objektiven Kriterien beurteilen kann, insbesondere wenn sich herausstellen sollte, dass die Entscheidung der faktisch Zusammenwohnenden zur Folge hätte, dass der Steuerfreibetrag zwei Mal angerechnet würde. So hindert in dem Fall, dass ein faktisch Zusammenwohnender ein höheres, auf der Grundlage des vorerwähnten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreites Einkommen beziehen würde, Artikel 140 Absatz 1 des EStGB 1992 die Verwaltung nicht daran, den Vorteil der strittigen Anrechnung dem faktisch Zusammenwohnenden zu verweigern, der ein niedrigeres, in Belgien versteuertes Einkommen bezieht.

B.8.1. Es trifft zwar zu, dass in Anwendung des vorerwähnten Artikels 155 des EStGB 1992 die aufgrund von internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreiten Einkünfte für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage berücksichtigt werden, doch dies hat - im Gegensatz zu dem, was der vorlegende Richter feststellt - nicht zur Folge, dass ein verheirateter Steuerpflichtiger, ein gesetzlich Zusammenwohnender oder ein faktisch Zusammenwohnender notwendigerweise den Vorteil der Befreiung verlieren würde. Diese Steuerpflichtigen konnten gegebenenfalls nämlich in Luxemburg diesen Vorteil erhalten. Es obliegt dem Tatsachenrichter, diesbezüglich die Situation der Steuerpflichtigen zu prüfen, die die Besteuerung anfechten.

B.8.2. Da der Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, nur einem einzigen Steuerpflichtigen den Vorteil zu gewähren, ungeachtet dessen, ob er verheiratet, gesetzlich zusammenwohnend oder faktisch zusammenwohnend ist, wäre also jede andere Lösung zugunsten verheirateter Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnender mit der Begründung, dass dann, wenn der Ehepartner oder der gesetzlich Zusammenwohnende auf der Grundlage des vorerwähnten Artikels 23 § 2 Nr. 1 des Abkommens zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit ist, der Ehepartner mit dem niedrigsten Einkommen den Vorteil der Anrechnung verliert, diskriminierend gegenüber der Situation verheirateter Paare und gesetzlich Zusammenwohnender und gegenüber den anderen allein stehenden Steuerpflichtigen, einschließlich der faktisch Zusammenwohnenden, die nur Einkünfte in Belgien beziehen. Es würde nämlich im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung stehen, wenn gewisse Steuerpflichtige zwei Mal die Ermäßigung für ein Kind zu Lasten erhalten könnten.

Dies ist nicht der Zweck des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, mit dem vermieden werden soll, dass zwei Steuerpflichtige zwei Mal durch zwei verschiedene Staaten auf ein selbes Einkommen besteuert werden, doch es bezweckt auf keinen Fall, es ihnen zu erlauben, in jedem der beiden Vertragsstaaten in den Genuss der Ermäßigung für ein Kind zu Lasten zu gelangen.

B.9. Daraus ist zu schlussfolgern, dass der in der Vorabentscheidungsfrage angeführte Behandlungsunterschied nicht besteht.

B.10. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. Juli 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) R. Henneuse