

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 6154
Entscheid Nr. 30/2016 vom 25. Februar 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Wallonisch-Brabant.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und E. De Groot, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 2. Februar 2015 in Sachen Valérie Henrion gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 11. Februar 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Wallonisch-Brabant folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11, 23 Absatz 3 Nr. 2 und 172 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und/oder Artikel 7 des Internationalen Paktes über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte, insofern er vorsieht, dass die durch Verschulden einer öffentlichen Behörde verspätet gezahlten Profite aus einem freien Beruf nur dann Gegenstand einer getrennten Veranlagung sein können, wenn die verspätete Beschaffenheit der Zahlung oder der Zuweisung der Entlohnung auf einen Fehler oder eine Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde zurückzuführen ist? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1.1. Der Gerichtshof wird zu Artikel 171 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der auf die Steuerjahre 2011 und 2012 anwendbaren Fassung befragt, der bestimmt:

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die aus der Anwendung vorerwählter Artikel auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte hervorgehen würde:

[...]

6. zum Steuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der anderen steuerpflichtigen Einkünfte:

- Urlaubsgeld, das im Laufe des Jahres, in dem der Arbeitnehmer oder der im Rahmen eines Arbeitsvertrags beschäftigte Unternehmensleiter seinen Arbeitgeber verlässt, gebildet und dem Arbeitnehmer oder Unternehmensleiter gezahlt wird,

- in Artikel 23 § 1 Nr. 2 erwähnte Profite, die sich auf Leistungen beziehen, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten erbracht wurden, und deren Betrag durch Verschulden einer öffentlichen Behörde nicht im Jahr der Leistungserbringung gezahlt wurde, sondern einmalig entrichtet wurde, und zwar ausschließlich für den Teil, der die Vergütung einer zwölfmonatigen Leistungserbringung proportional übersteigt,

- in Artikel 90 Nr. 4 erwähnte Unterhaltsleistungen,
- in Artikel 31 Absatz 2 Nr. 1 und 4 erwähnte Entlohnungen des Monats Dezember, die infolge eines Beschlusses einer öffentlichen Behörde, die Entlohnungen des Monats Dezember künftig im Laufe dieses Monats Dezember anstatt im Laufe des Monats Januar des nachfolgenden Jahres zu zahlen oder zuzuerkennen, von dieser öffentlichen Behörde erstmals im Laufe dieses Monats Dezember anstatt im Laufe des Monats Januar des nachfolgenden Jahres gezahlt oder zuerkannt werden ».

B.1.2. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft den zweiten Gedankenstrich dieser Bestimmung, in dem eine getrennte Veranlagung der Profite vorgesehen ist, die sich auf Leistungen beziehen, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten erbracht wurden, deren Betrag durch Verschulden einer öffentlichen Behörde nicht in dem Jahr der Leistungserbringung gezahlt wurde und einmalig entrichtet wurde. Das System der getrennten Veranlagung gilt nur für den Teil der Profite, der die Vergütung einer zwölfmonatigen Leistungserbringung proportional übersteigt.

Die fragliche Bestimmung wird durch das vorlegende Rechtsprechungsorgan so ausgelegt, dass sie, damit der Steuerpflichtige in den Vorteil einer getrennten Veranlagung der Profite aus einer freiberuflichen Tätigkeit, die durch Verschulden einer öffentlichen Behörde verspätet bezahlt wurden, gelangen kann, es erfordert, dass die Verspätung der Zahlung oder der Zuerkennung der Entlohnung auf einen Fehler oder eine Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde zurückzuführen ist.

B.2.1. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, geht aus der Vorabentscheidungsfrage und der Begründung der Vorlageentscheidung hervor, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan den Gerichtshof bittet, die Situation der Steuerpflichtigen, die ihre Profite im Sinne der fraglichen Bestimmung verspätet erhalten haben wegen eines Fehlers oder einer Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde, die sie schuldet, mit derjenigen der Steuerpflichtigen zu vergleichen, die die gleichen Profite verspätet erhalten haben, ohne dass der öffentlichen Behörde, die sie schuldet, ein Fehler oder eine Nachlässigkeit zur Last gelegt werden könnte. In der durch das Rechtsprechungsorgan berücksichtigten Auslegung von Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich gelangten die Ersteren in den Genuss der durch die fragliche Bestimmung festgelegten günstigen steuerlichen Behandlung, während die Letzteren diesen Vorteil nicht erhielten.

B.2.2. Der Behandlungsunterschied, um den es in der Vorabentscheidungsfrage geht, beruht auf dem Kriterium des Fehlers oder der Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde, die die Einkünfte schuldet, wobei der Fehler oder die Nachlässigkeit die Verspätung der Zahlung verursacht hat.

Ein solches Kriterium ist objektiv. Der Gerichtshof muss prüfen, ob es sachdienlich ist für die Zielsetzung der fraglichen Bestimmung.

B.3. Artikel 171 des EStGB 1992 weicht in Bezug auf die darin aufgezählten Einkünfte von dem Grundsatz der Globalisierung ab, wonach das mit der Steuer der natürlichen Personen besteuerbare Einkommen aus der Gesamtheit der Nettoeinkünfte besteht, nämlich der Summe der Nettoeinkünfte der in Artikel 6 des EStGB 1992 aufgezählten Kategorien, das heißt Einkünfte aus unbeweglichen Gütern, Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, Berufseinkünfte und verschiedene Einkünfte, abzüglich der in den Artikeln 104 bis 116 des EStGB 1992 angeführten abzugsfähigen Ausgaben. Auf diese Summe wird die Steuer nach den in den Artikeln 130 ff. festgelegten Regeln berechnet.

Artikel 171 des EStGB 1992 legt eine besondere Berechnungsweise der Steuer und besondere Steuersätze für bestimmte Einkünfte fest, jedoch unter der Bedingung, dass das System der vollständigen Zusammenzählung aller besteuerbaren Einkünfte, einschließlich derjenigen, die getrennt versteuert werden können, für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhafter ist.

B.4. Mit Artikel 23 des Gesetzes vom 20. November 1962 zur Reform der Einkommensteuern, aus dem später Artikel 93 des EStGB 1964 und Artikel 171 des EStGB 1992 geworden sind, 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 zu Artikel 23, der die getrennten Veranlagungen eingeführt hat, bezweckte der Gesetzgeber, « die Progression der Steuer abzubremsen, wenn das besteuerbare Einkommen nicht periodische Einkünfte beinhaltet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

B.5. Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich geht von einer ähnlichen Absicht aus. In der Begründung des Gesetzes vom 4. August 1978 zur wirtschaftlichen Neuorientierung (mit dem der vorerwähnte Artikel 93 abgeändert wurde) wurde Folgendes angeführt:

« Beim heutigen Stand der Gesetzgebung werden Honorare und andere Profite, die sich auf die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten geleisteten Dienste beziehen und die durch Verschulden einer öffentlichen Behörde nicht im Jahr der Leistung, sondern in einem Mal ausbezahlt werden, unter Anwendung des normalen Steuersatzes als Einkommen des Jahres der Auszahlung besteuert.

Um dies zu beheben, wird vorgeschlagen, auf die Honorare und anderen vergleichbaren Profite ein ähnliches System anzuwenden wie das bereits für das ‘ vorzeitige Urlaubsgeld ’ der Angestellten geltende System.

Dies bedeutet faktisch, dass rückständige Honorare usw. zu dem Satz besteuert werden, der normalerweise für zwölf Monate Leistung gilt » (*Parl. Dok.*, Senat, 1977-1978, Nr. 415/1, SS. 33 und 34).

Im Bericht des Senatsausschusses wurde präzisiert:

« In Kapitel II ist das Problem der Besteuerung der Honorare geregelt, die durch eine Behörde an Inhaber von freien Berufen für Leistungen gezahlt werden, die sich über einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten erstreckt haben.

Um eine Überbesteuerung wegen der Progression der Steuertarife zu vermeiden, wird der Anteil der Honorare, der proportional über einen Betrag hinausgeht, der der Leistung von zwölf Monaten entspricht, getrennt zu dem Satz für die Gesamtheit der anderen besteuerten Einkünfte besteuert » (ebenda, Nr. 415/2, S. 51).

Im Senatsausschuss gab der Minister folgende Erläuterung:

« Honorare, die sich auf die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten geleisteten Dienste beziehen und die durch Verschulden einer öffentlichen Behörde nicht im Jahr der Leistung, sondern in einem Mal ausgezahlt werden, werden derzeit im Laufe des Jahres der Auszahlung besteuert, und der progressive Steuersatz wird vollständig angewandt.

In Artikel 51 des Entwurfs wird ein ähnliches System vorgeschlagen, wie es bereits für das ‘ vorzeitige Urlaubsgeld ’ der Angestellten gilt; in Zukunft werden die Honorare folglich in zwei Teile aufgeteilt:

a) Ein erster Teil, der zwölf Monaten Leistung entspricht, wird den anderen Einkünften des Jahres hinzugefügt und damit besteuert.

b) Ein zweiter Teil - der restliche Teil - wird getrennt veranlagt zu dem Satz, der für die unter Buchstabe a) genannten Einkommen gilt.

[...]

Diese Regelung besteht bereits für das vorzeitige Urlaubsgeld, das einem Angestellten gezahlt wird, der das Unternehmen verlässt.

Sie kann nicht auf Privathonorare angewandt werden, denn es gilt weiterhin die Regel der Jährlichkeit der Steuer. Außerdem besteht im Privatsektor die Möglichkeit, die Zahlungen entsprechend der Erbringung der Leistungen und den Interessen der beiden Parteien zu regeln. Es ist überflüssig, dass der Gesetzgeber noch zusätzliche Erleichterungen auf der Grundlage der bloßen steuerlichen Erwägungen für eine der Parteien vorsieht » (ebenda, Nr. 415/2, SS. 71 und 72).

Ein Abänderungsantrag zur Streichung der Wörter « durch Verschulden einer öffentlichen Behörde » wurde sowohl im Senat (ebenda, S. 74) als auch in der Abgeordnetenkammer (*Parl. Dok.*, Kammer, 1977-1978, Nr. 470/9, S. 30) aus folgenden Gründen abgelehnt:

« Der Minister erinnert zunächst daran, dass die in Artikel 51 enthaltene Maßnahme seit langem verlangt wird und dass sie es ermöglichen wird, die Gleichheit der Steuerpflichtigen vor der Steuer besser zu verwirklichen. Der Minister spricht sich anschließend gegen den Abänderungsantrag aus, indem er hervorhebt, dass der Privatsektor hinsichtlich der Zahlung anderen Regeln unterliegt als die öffentlichen Behörden und dass die Zahlung daher leicht zeitlich gestreckt werden kann. Der Minister unterstreicht schließlich, dass ‘ öffentliche Behörde ’ in sehr weitem Sinne definiert wurde (siehe Bericht des Senats, S. 73) » (ebenda, S. 30).

B.6.1. Aus den in B.5 angeführten Vorarbeiten ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber die besondere Situation der Inhaber von Profiten berücksichtigen wollte, die durch Verschulden einer öffentlichen Behörde mit Verspätung bezahlt werden, dies wegen der besonderen Beschaffenheit dieser Behörde als Schuldner, der für öffentliche Behörden geltenden spezifischen Regeln in Bezug auf Zahlungen und der sich daraus ergebenden Verzögerungen.

B.6.2. Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Verzögerung, mit der die Entschädigung für juristischen Beistand den Rechtsanwälten durch die öffentliche Behörde gezahlt werden, auf die Umsetzung des Verfahrens zurückzuführen ist, das durch Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1999 zur Festlegung von Ausführungsbestimmungen bezüglich der Entschädigung, die den Rechtsanwälten im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands gewährt wird, und bezüglich der Zuschüsse für die Kosten in Verbindung mit der Organisation der Büros für juristischen Beistand geregelt wird. In Anwendung von Artikel 2 Nr. 7 dieses königlichen Erlasses werden die im Rahmen des juristischen Beistands erbrachten Leistungen in einem Mal beim Abschließen der Akte entschädigt und können nicht Anlass zur Zahlung von Vorschüssen sein.

B.7. Hinsichtlich der Zielsetzung, die ungerechten Folgen einer strikten Anwendung der Progression der Steuer auf die durch eine öffentliche Behörde im Laufe eines Jahres, das nicht dasjenige der Leistungen ist, gezahlten Entschädigungen zu korrigieren, ist das Kriterium des Fehlers oder der Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde als Ursache der Verzögerung der Zahlung nicht relevant, um einen Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen einzuführen. Die verschobene und in einem Mal erfolgte Zahlung von Leistungen, die in mehr als einem Jahr erbracht wurden, hat nämlich die gleichen Folgen für die Berechnung der geschuldeten Steuer, ungeachtet der Ursache für den Umstand, dass die Entschädigungen nicht gestaffelt und während des Jahres der Leistungen gezahlt wurden.

Wenn die Zahlungsverzögerung nicht auf den Empfänger der Einkünfte zurückzuführen ist, ist es nicht gerechtfertigt, den Vorteil der Anwendung der fraglichen Bestimmung den Steuerpflichtigen zu gewähren, die einen Fehler oder eine Nachlässigkeit auf Seiten der öffentlichen Behörde, die die Einkünfte schuldet, nachweisen können, und ihn nicht denjenigen zu gewähren, die einen solchen Fehler oder eine solche Nachlässigkeit nicht nachweisen können, wobei weder die einen noch die anderen in irgendeiner Weise dafür sorgen konnten, dass die Entschädigungen gestaffelt und schneller gezahlt würden.

B.8. In der Auslegung, wonach Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des EStGB 1992 es erfordert, dass die nicht rechtzeitige Zahlung auf einen Fehler oder eine Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde zurückzuführen ist, damit der Steuerpflichtige in den Vorteil einer getrennten Veranlagung gelangen kann, ist diese Bestimmung nicht vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Die Prüfung der Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit Artikel 23 Absatz 3 Nr. 2 der Verfassung, mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 7 des Internationalen Paktes über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte kann nicht zu einer anderen Schlussfolgerung führen.

B.9. Die fragliche Bestimmung kann jedoch anders ausgelegt werden, wobei die Wörter « durch Verschulden einer öffentlichen Behörde » ausdrücken, dass die Verzögerung nicht auf den Steuerpflichtigen selbst zurückzuführen sein kann, jedoch außerdem nicht beinhalten, dass ein Fehler oder eine Nachlässigkeit auf Seiten der öffentlichen Behörde bewiesen werden kann. In dieser Auslegung lässt die fragliche Bestimmung nicht den in B.2 beschriebenen Behandlungsunterschied entstehen und ist sie folglich vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Dahin ausgelegt, dass er es erfordert, dass die verspätete Zahlung auf einen Fehler oder eine Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde zurückzuführen ist, damit der Steuerpflichtige in den Vorteil einer getrennten Veranlagung der Profite aus einer freiberuflichen Tätigkeit gelangen kann, welche durch Verschulden einer öffentlichen Behörde verspätet gezahlt wurden, verstößt Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des Einkommensteuergesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

- Dahin ausgelegt, dass sie es nicht erfordert, dass die verspätete Zahlung auf einen Fehler oder eine Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde zurückzuführen ist, damit der Steuerpflichtige in den Vorteil einer getrennten Veranlagung der Profite aus einer freiberuflichen Tätigkeit gelangen kann, welche durch Verschulden einer öffentlichen Behörde verspätet gezahlt wurden, verstößt dieselbe Bestimmung nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 25. Februar 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J. Spreutels