

Geschäftsverzeichnissnr. 6260

Entscheid Nr. 80/2016
vom 25. Mai 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 132*bis* und 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und E. De Groot, und den Richtern J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 3. September 2015 in Sachen Dimitry Moedaert und Vinciane Schoonbroodt gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 17. September 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, eine Vorabentscheidungsfrage gestellt, die durch Anordnung des Gerichtshofes vom 14. Oktober 2015 wie folgt umformuliert wurde:

« Verstoßen die Artikel 132*bis* und 136 des EStGB 1992, dahin ausgelegt, dass nur die Kinder, die ihren Steuerwohnsitz bei einem der Elternteile des Haushaltes, von dem sie ein Mitglied sind, haben, als zu Lasten gelten, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern diese Bestimmungen

- einerseits die Elternteile eines Haushaltes, der aus verschiedenen Beziehungen geborene Kinder umfasst, zu denen solche gehören, die unter abwechselnder oder gleichmäßig aufgeteilter Obhut stehen und in diesem Haushalt wohnhaft sind, und

- andererseits die Elternteile eines Haushaltes, der aus verschiedenen Beziehungen geborene Kinder umfasst, zu denen solche gehören, die unter abwechselnder oder gleichmäßig aufgeteilter Obhut stehen und in nicht diesem Haushalt wohnhaft sind,

unterschiedlich behandeln, indem bei den Ersteren sämtliche Kinder, die Mitglied ihres Haushaltes sind, zur Berechnung des Steuerfreibetrags berücksichtigt werden (wobei die Hälfte des Steuervorteils bezüglich der unter gleichmäßig aufgeteilter Obhut stehenden Kinder anschließend vom Gesamtbetrag abgezogen wird) und bei den Letzteren nur die bei ihnen wohnhaften Kinder – unter Ausschluss der anderen nichtgemeinsamen, aus einer anderen Beziehung geborenen Kinder - zur Berechnung des Steuerfreibetrags berücksichtigt werden (wobei die Hälfte des Steuervorteils bezüglich der unter gleichmäßig aufgeteilter Obhut stehenden Kinder anschließend dem Gesamtbetrag hinzugefügt wird)? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Artikel 132*bis* und 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), die bestimmen:

« Art. 132*bis*. Die in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 1 bis 6 erwähnten Zuschläge werden zwischen zwei Steuerpflichtigen aufgeteilt, die nicht Mitglied desselben Haushalts sind, jedoch zusammen die elterliche Gewalt über eines oder mehrere Kinder zu Lasten ausüben, die zu den vorerwähnten Zuschlägen berechtigen und deren Unterbringung gleichmäßig unter den beiden Steuerpflichtigen aufgeteilt ist:

- entweder auf der Grundlage einer registrierten oder vom Richter homologierten Vereinbarung, in der ausdrücklich angegeben ist, dass die Unterbringung dieser Kinder gleichmäßig unter den beiden Steuerpflichtigen aufgeteilt ist und dass diese bereit sind, die Zuschläge zum Steuerfreibetrag für diese Kinder aufzuteilen,

- oder auf der Grundlage einer gerichtlichen Entscheidung, in der ausdrücklich angegeben ist, dass die Unterbringung dieser Kinder gleichmäßig unter den beiden Steuerpflichtigen aufgeteilt ist.

In diesem Fall werden die in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 1 bis 5 erwähnten Zuschläge, zu denen diese Kinder berechtigen und die festgelegt werden ungeachtet dessen, ob es noch andere Kinder in dem Haushalt gibt, von dem sie ein Mitglied sind, jedem dieser Steuerpflichtigen zur Hälfte zuerkannt.

In dem in Absatz 1 erwähnten Fall wird der in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 6 erwähnte Zuschlag zur Hälfte dem Steuerpflichtigen zuerkannt, der die in Artikel 104 Nr. 7 erwähnte Ermäßigung für Kinderbetreuung nicht beantragt.

Eine Abschrift der in Absatz 1 erwähnten gerichtlichen Entscheidung oder Vereinbarung muss so lange zur Verfügung der Verwaltung gehalten werden, wie mindestens eines der Kinder, über das die elterliche Gewalt zusammen ausgeübt wird und dessen Unterbringung gleichmäßig aufgeteilt ist, zu den in vorliegendem Artikel erwähnten Zuschlägen berechtigt.

Vorliegender Artikel ist nur anwendbar, wenn spätestens am 1. Januar des Steuerjahres die in Absatz 1 erwähnte Vereinbarung registriert oder homologiert oder die in Absatz 1 erwähnte gerichtliche Entscheidung getroffen ist.

Vorliegender Artikel ist nicht auf die in Absatz 1 erwähnten Zuschläge anwendbar, die sich auf ein Kind beziehen, für das in Artikel 104 Nr. 1 erwähnte Unterhaltsleistungen von einem der vorerwähnten Steuerpflichtigen abgezogen werden ».

« Art. 136. Als zu Lasten der Steuerpflichtigen gelten unter der Bedingung, dass sie am 1. Januar des Steuerjahres Mitglied ihres Haushalts sind und während des Besteuerungszeitraums selbst keine Existenzmittel über einen Nettobetrag von 1.800 EUR (Basisbetrag) bezogen haben:

1. ihre Kinder,
2. ihre Verwandten in aufsteigender Linie,
3. ihre Verwandten in der Seitenlinie bis zum zweiten Grad einschließlich,
4. Personen, die den Steuerpflichtigen während dessen Kindheit ausschließlich oder hauptsächlich zu Lasten hatten ».

B.1.2. In der auf das Steuerjahr 2013 anwendbaren Fassung bestimmte Artikel 132 des EStGB 1992:

« Der aufgrund von Artikel 131 steuerfreie Betrag wird um folgende Zuschläge für Personen zu Lasten erhöht:

1. für ein Kind: 1.440 EUR (Basisbetrag 870 EUR),
2. für zwei Kinder: 3.720 EUR (Basisbetrag 2.240 EUR),
3. für drei Kinder: 8.330 EUR (Basisbetrag 5.020 EUR),
4. für vier Kinder: 13.480 EUR (Basisbetrag 8.120 EUR),
5. für mehr als vier Kinder: 13.480 EUR (Basisbetrag 8.120 EUR), erhöht um 5.150 EUR (Basisbetrag 3.100 EUR) für jedes weitere Kind nach dem vierten,
6. einen Zusatzbetrag von 540 EUR (Basisbetrag 325 EUR) für jedes Kind, das am 1. Januar des Steuerjahres noch keine drei Jahre alt ist, wobei dieser Zuschlag nicht zusammen mit der in Artikel 145³⁵ erwähnten Ermäßigung für Kinderbetreuung angewandt werden kann,
7. für jede Person zu Lasten, die in Artikel 136 Nr. 2 und 3 erwähnt ist und die das Alter von fünfundsechzig Jahren erreicht hat: 2.890 EUR (Basisbetrag 1.740 EUR),
8. für jede weitere Person zu Lasten: 1.440 EUR (Basisbetrag 870 EUR).

Für die Anwendung von Absatz 1 werden Kinder und andere Personen zu Lasten, die als behindert gelten, doppelt gezählt ».

B.2.1. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan bittet den Gerichtshof, die Vereinbarkeit der Artikel 132*bis* und 136 des EStGB 1992 mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu prüfen, insofern durch sie ein Behandlungsunterschied hinsichtlich der Berechnung der Steuer eingeführt werde zwischen dem Elternteil, bei dem die Kinder wohnhaft seien, die Anspruch auf eine Erhöhung des Steuerfreibetrags gäben, und dem anderen Elternteil, wenn es im Haushalt andere Kinder als die gemeinsamen Kinder gebe.

Wie der Ministerrat bemerkt, beruht der fragliche Behandlungsunterschied nicht auf dem Kriterium des Wohnsitzes der Kinder von geschiedenen Eltern, sondern vielmehr auf demjenigen ihres Unterhalts in steuerlicher Hinsicht. Der Umstand, dass die Kinder aus steuerlicher Sicht nicht notwendigerweise immer zu Lasten des Elternteils sind, bei dem sie wohnen, hat jedoch keine Auswirkungen auf die dem Gerichtshof vorgelegte Frage.

B.2.2. Wenn Artikel 132*bis* des EStGB 1992 Anwendung findet, wird die Erhöhung des Steuerfreibetrags für die Kinder zu Lasten zwischen den beiden geschiedenen Elternteilen, bei denen die Kinder gleichmäßig aufgeteilt untergebracht sind, aufgeteilt. Wie im Rundschreiben Nr. Ci.RH.331/598.621 vom 26. April 2010 angegeben wird, wird dieser Zuschlag je zur Hälfte auf die Eltern wie folgt aufgeteilt: Die Hälfte dieses Betrags wird dem Elternteil gewährt, bei dem die gemeinsamen Kinder nicht ihren steuerlichen Wohnsitz haben, und wird vom

Gesamtbetrag der Zuschläge abgezogen, auf die der Elternteil Anspruch hat, bei dem die Kinder ihren steuerlichen Wohnsitz haben.

B.2.3. Die durch Artikel 132 des EStGB 1992 eingeführten Zuschläge auf den Steuerfreibetrag sind nicht proportional zur Anzahl der Kinder zu Lasten, sondern steigen mehr als proportional mit der Anzahl der Kinder zu Lasten innerhalb des Haushalts. Der Betrag, der zwischen den beiden Elternteilen aufgeteilt wird, ist jedoch derjenige, der dem Steuerfreibetrag für die Anzahl der gemeinsamen Kinder der geschiedenen Eltern entspricht, ungeachtet des Umstandes, ob zu den neuen Haushalten eines jeden dieser Elternteile gegebenenfalls andere Kinder gehören.

B.2.4. Die Kinder, die abwechselnd bei ihren geschiedenen Eltern untergebracht werden, sind aus steuerlicher Sicht nur zu Lasten eines ihrer Elternteile. Wenn zu dem Haushalt des Elternteils, der sie zu Lasten hat, andere Kinder gehören, werden alle Kinder dieses Haushalts zur Bestimmung des Betrags des Zuschlags auf den Steuerfreibetrag, auf den dieser Elternteil Anspruch hat, berechnet. Da die auf gleichmäßig aufgeteilte Weise bei ihren beiden Elternteilen unterbrachten Kinder hingegen aus steuerlicher Sicht nicht ebenfalls zu Lasten des anderen Elternteils sein können, können sie nicht mit den etwaigen anderen Kindern dieses zweiten Haushalts zusammengerechnet werden, um den Betrag des Zuschlags auf den Steuerfreibetrag zu bestimmen, auf den dieser Elternteil Anspruch hat.

B.2.5. Die Weise der Berücksichtigung der abwechselnd bei ihren beiden geschiedenen Eltern unterbrachten Kindern führt somit zu einem Unterschied bei der Berechnung des Betrags des Steuerfreibetrags, auf den jeder dieser Elternteile Anspruch hat. Wenn es in dem neu zusammengesetzten Haushalt keine Kinder gibt, hat dieser Unterschied keine Auswirkungen auf die Berechnung der Steuer. Wenn es hingegen ein oder mehrere andere Kinder im neu zusammengesetzten Haushalt gibt, hat der fragliche Unterschied Auswirkungen auf die Berechnung der Steuer. Dieser Unterschied beruht auf dem Kriterium des Unterhalts aus steuerlicher Sicht für die gemeinsamen Kinder von Eltern, die keinen gemeinsamen Haushalt bilden.

B.3.1. Artikel 132*bis* des EStGB 1992 wurde in dieses Gesetzbuch eingeführt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung steuerrechtlicher und anderer Bestimmungen. In dieser ursprünglichen Fassung bestimmte Artikel 132*bis* Absatz 2 des EStGB 1992:

« In diesem Fall werden die Zuschläge, zu denen die gemeinsamen Kinder berechtigen und die festgelegt werden ungeachtet dessen, ob es noch andere Kinder in dem Haushalt gibt, von

dem sie Mitglied sind, zur Hälfte dem Elternteil zuerkannt, bei dem die gemeinsamen Kinder nicht ihren Steuerwohnsitz haben, und wird der Gesamtbetrag der Zuschläge, auf die der andere Elternteil Anspruch hat, um den gleichen Betrag verringert ».

B.3.2. In der Begründung zu dieser Bestimmung wurde angeführt:

« Gemäß Artikel 374 des Zivilgesetzbuches üben die Eltern, wenn sie nicht zusammenleben, die elterliche Autorität weiterhin gemeinsam aus, sofern es keine andere richterliche Entscheidung gibt.

Unter diesen Umständen, und wenn die Eltern das gemeinsame Sorgerecht über ihre Kinder ausüben, ist es nur gerecht, dass die Zuschläge auf den Steuerfreibetrag, zu denen diese Kinder berechtigen, auf die beiden Elternteile verteilt werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 2073/1, SS. 1-2).

B.3.3. Durch das Gesetz vom 27. Dezember 2006 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (I) wurde Artikel 132*bis* des EStGB 1992 ersetzt durch die in B.1.1 zitierte Bestimmung, um seinen Wortlaut gewissen Entwicklungen des Zivilrechts anzupassen, die durch die Steuerpflichtigen einzuhaltenden Formalitäten zu vereinfachen und ebenfalls die Verteilung des zusätzlichen Zuschlags für Kinder zu Lasten, die nicht das in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 6 des EStGB 1992 vorgesehene Alter von drei Jahren erreicht haben, zu ermöglichen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2760/001, SS. 167-169).

B.4. Grundsätzlich ist jedes Kind steuerlich nur zu Lasten eines seiner Elternteile. So wird in allen Fällen, in denen Artikel 132*bis* des EStGB 1992 nicht anwendbar ist, der Steuervorteil nur auf die Einkünfte eines der beiden Elternteile berechnet (Artikel 134 § 4 und 140 des EStGB 1992). Die in Artikel 132*bis* des EStGB 1992 vorgesehene Verteilung des Steuervorteils für Kinder zu Lasten zwischen geschiedenen Eltern, die jeweils zu gleichen Teilen für die Unterbringung der Kinder aufkommen, ist also eine Ausnahme zu dem Grundsatz, wonach dieser Vorteil nur einem der Elternteile gewährt wird.

B.5.1. Als der Gesetzgeber 1999 aus Gründen der Gerechtigkeit vorgesehen hat, die Verteilung des mit dem Vorhandensein von gemeinsamen Kindern verbundenen Steuervorteils zwischen geschiedenen Eltern, die jeweils zu gleichen Teilen für die Unterbringung ihrer Kinder aufkommen, zu ermöglichen, wollte er nicht vom vorerwähnten Grundsatz abweichen. Daher hat er, wie in B.3.2 erwähnt wurde, die steuerliche Situation dieser Eltern angepasst, damit jedes Kind als in einem der beiden Haushalte zu Lasten berücksichtigt wird und die Hälfte des diesem Kind entsprechenden Steuervorteils einerseits von der Gesamtsumme des Steuerfreibetrags in dem Haushalt, in dem das Kind zu Lasten ist, abgezogen und andererseits dem Steuerfreibetrag in dem Haushalt, in dem es nicht zu Lasten ist, hinzugerechnet wird.

B.5.2. Es ist nirgends ersichtlich, dass der Gesetzgeber diese Grundsätze bei der Ersetzung von Artikel 132*bis* durch das vorerwähnte Gesetz vom 27. Dezember 2006 hätte ändern wollen.

B.6.1. Da die grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers darin besteht, den fraglichen Vorteil nur einem Steuerpflichtigen zu gewähren, und die Anpassung der steuerlichen Situation von geschiedenen Eltern eine Ausnahme zu dieser Entscheidung darstellt, entbehrt die zur Verteilung des Steuervorteils gewählte Lösung, wenn Artikel 132*bis* des EStGB 1992 anwendbar ist, nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.6.2. Der Behandlungsunterschied, der sich aus dieser Lösung ergibt, wenn es andere Kinder als die gemeinsamen Kinder in einem der beiden neuen Haushalte oder in beiden neuen Haushalten gibt, hinsichtlich der Berücksichtigung der jeweils zu gleichen Teilen untergebrachten gemeinsamen Kinder für die Bestimmung des Gesamtbetrags des Steuerfreibetrags ist die logische Folge der Anwendung des Grundsatzes, wonach die Kinder nicht gleichzeitig steuerlich zu Lasten zweier Steuerpflichtiger sein können.

B.7. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 132*bis* und 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahin ausgelegt, dass nur die Kinder, die ihren Steuerwohnsitz bei einem der Elternteile des Haushaltes, von dem sie ein Mitglied sind, haben, als zu Lasten gelten, verstoßen 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. Mai 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels