

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnismrn. 6304 und 6308

Entscheid Nr. 65/2017
vom 1. Juni 2017

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, und 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. Moerman, F. Daoût und T. Giet, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

a. In seinem Urteil vom 9. November 2015 in Sachen Cédric Sacré und Julie Andernack gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 20. November 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 171 Nr. 6 [zweiter Gedankenstrich] des EStGB 1992, in der Auslegung durch den belgischen Staat, FÖD Finanzen, Verwaltung der direkten Steuern, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem

- die Regelung der getrennten Veranlagung für die rückständigen Honorare gilt, die im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands bezogen wurden und sich auf Leistungen beziehen, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten von Rechtsanwaltspraktikanten erbracht wurden (‘ Pro-Deo-Entschädigungen ’;

- die Regelung der getrennten Veranlagung für die rückständigen Honorare gilt, die im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands bezogen wurden und sich auf Leistungen beziehen, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten von Rechtsanwälten erbracht wurden, die ihr Praktikum beendet haben und in der Liste der Rechtsanwälte der Rechtsanwaltschaft, von der sie abhängen, eingetragen sind, für Leistungen, die sie tatsächlich erbracht haben, als sie noch in der Liste der Rechtsanwaltspraktikanten eingetragen waren;

- die Regelung der getrennten Veranlagung nicht für die rückständigen Honorare gilt, die im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands bezogen wurden und sich auf Leistungen beziehen, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten von Rechtsanwälten erbracht wurden, die ihr Praktikum beendet haben und in der Liste der Rechtsanwälte der Rechtsanwaltschaft, von der sie abhängen, eingetragen sind?

2. Verstößt Artikel 171 Nr. 6 [zweiter Gedankenstrich] des EStGB 1992, in der Auslegung durch den belgischen Staat, FÖD Finanzen, Verwaltung der direkten Steuern, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem

- die Regelung der getrennten Veranlagung für die rückständigen Honorare gilt, die von Freiberuflern bezogen und vom belgischen Staat gezahlt wurden und die sich auf Leistungen beziehen, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten erbracht wurden, wobei die Vorschussregelung möglich ist;

- die Regelung der getrennten Veranlagung nicht für die rückständigen Honorare gilt, die im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands bezogen und vom belgischen Staat gezahlt wurden und die sich auf Leistungen beziehen, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten von Rechtsanwälten erbracht wurden, wobei die Vorschussregelung nicht möglich ist? ».

b. In seinem Urteil vom 29. Juni 2015 in Sachen David Straet gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 8. Dezember 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, dahin ausgelegt, dass er den Vorteil der Veranlagung zum Steuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der anderen steuerpflichtigen Einkünfte für die in Artikel 23 § 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches erwähnten 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, nur jenen Profiten vorbehält, deren verspätete Zahlung auf einen Fehler oder eine Nachlässigkeit der öffentlichen Behörde zurückzuführen ist, 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? ».

Diese unter den Nummern 6304 und 6308 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung und deren Kontext

B.1. In der auf die Steuerjahre 2010 und 2011 anwendbaren Fassung bestimmte Artikel 171 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), der zu Unterabschnitt 2 (« Getrennte Veranlagungen ») von Abschnitt 2 (« Besondere Besteuerungssysteme ») von Kapitel 3 (« Steuerberechnung ») von Titel II (« Steuer der natürlichen Personen ») dieses Gesetzbuches gehört:

« 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.2.1. Der « weiterführende juristische Beistand » wird « einer natürlichen Person in Form eines ausführlichen juristischen Gutachtens gewährt », oder in der Form von « Beistand im Rahmen oder außerhalb eines Verfahrens » oder « Beistand im Rahmen eines Prozesses » (Artikel 508/1 Nr. 2 des Gerichtsgesetzbuches, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 23. November 1998 « über den juristischen Beistand »).

Gewährleistet wird er durch Rechtsanwälte, die in diesem Rahmen Leistungen « verrichten möchten »; er wird durch das bei jeder Rechtsanwaltschaft errichtete Büro für juristischen Beistand organisiert (Artikel 446*bis* Absatz 2 des Gerichtsgesetzbuches, eingefügt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 23. November 1998; Artikel 508/7 Absätze 1 und 3 des Gerichtsgesetzbuches, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 23. November 1998, vor seiner Abänderung durch Artikel 3 des Gesetzes vom 6. Juli 2016 « zur Abänderung des Gerichtsgesetzbuches in Bezug auf den juristischen Beistand »).

Diese Rechtsanwälte müssen dem Büro für juristischen Beistand regelmäßig Bericht erstatten (Artikel 508/11 Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 23. November 1998).

B.2.2. Der Staat erkennt den Rechtsanwälten Entschädigungen für die von ihnen im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands erbrachten Leistungen zu, und zwar « unter den in Artikel 508/19 erwähnten Bedingungen » (Artikel 446*bis* Absatz 3 des Gerichtsgesetzbuches, eingefügt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 23. November 1998).

Artikel 508/19 des Gerichtsgesetzbuches, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 23. November 1998, bestimmte vor seiner Abänderung durch Artikel 9 des Gesetzes vom 6. Juli 2016:

« § 1. Der Rechtsanwalt bezieht die dem Begünstigten gewährte Verfahrenschädigung.

§ 2. Die mit dem teilweise oder vollständig unentgeltlichen weiterführenden juristischen Beistand beauftragten Rechtsanwälte erstatten dem Büro Bericht über jede Sache, für die sie in diesem Rahmen eine Leistung erbracht haben. In diesem Bericht wird ebenfalls die vom Rechtsanwalt bezogene Verfahrenschädigung angegeben.

Das Büro gibt den Rechtsanwälten Punkte für diese Leistungen und erstattet dem Präsidenten der Rechtsanwaltskammer darüber Bericht.

Der Präsident der Rechtsanwaltskammer übermittelt die Gesamtzahl der Punkte seiner Rechtsanwaltschaft den in Artikel 488 erwähnten Behörden, die dem Minister der Justiz die Gesamtzahl der Punkte aller Rechtsanwaltschaften übermitteln.

§ 3. Sobald der Minister der Justiz die in § 2 erwähnte Information erhalten hat, kann er eine Kontrolle gemäß den Modalitäten durchführen lassen, die er nach Konzertierung mit den in Artikel 488 erwähnten Behörden festgelegt hat. Er ordnet die Zahlung der Entschädigung an diese Behörden an, die über die Rechtsanwaltskammern für ihre Verteilung sorgen ».

Die « in Artikel 488 [des Gerichtsgesetzbuches] erwähnten Behörden » sind die Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften und die Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften.

B.2.3. Die Bedingungen für die Gewährung, der Tarif und die Modalitäten für die Zahlung der vorerwähnten Entschädigung werden durch Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1999 « zur Festlegung der Ausführungsmodalitäten in Bezug auf die Entschädigung, die Rechtsanwälten im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands gewährt wird, und über den Zuschuss für die mit der Organisation der Büros für juristischen Beistand verbundenen Kosten » geregelt.

Auf der Grundlage des vom Rechtsanwalt eingereichten Berichts gibt das Büro für juristischen Beistand ihm grundsätzlich Punkte, wenn er nachweist, dass er im Laufe des vergangenen Gerichtsjahres oder vorhergehender Jahre tatsächlich Leistungen erbracht hat (Artikel 2 Nr. 1 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1999, vor seiner Abänderung durch Artikel 1 des königlichen Erlasses vom 21. Juli 2016).

Die Präsidenten der Rechtsanwaltskammern übermitteln der Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften beziehungsweise der Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften vor dem 31. Oktober jeden Jahres die Gesamtzahl der Punkte, die den Rechtsanwälten, die solche Leistungen erbracht haben, von den Büros für juristischen Beistand gegeben wurden (Artikel 2 Nr. 2 desselben königlichen Erlasses). Vor dem 1. Februar des darauf folgenden Jahres unterbreiten die beiden Kammern

dem Minister der Justiz einen Vorschlag für die Berechnung des Wertes eines Punktes (Artikel 1 erster Gedankenstrich und Artikel 2 Nr. 3 desselben königlichen Erlasses). Nach Überprüfung bestimmt der Minister den Gesamtbetrag der Entschädigungen, legt er den Wert eines Punktes fest und zahlt den beiden Kammern den Betrag der Entschädigungen (Artikel 2 Nr. 4 desselben königlichen Erlasses). Sie zahlen anschließend die den Rechtsanwälten zustehenden Beträge auf ein Sonderkonto ein, das zu diesem Zweck von jeder Rechtsanwaltschaft eröffnet wird (Artikel 2 Nr. 5 desselben königlichen Erlasses), die diese Beträge unter ihre Rechtsanwälte verteilt (Artikel 2 Nr. 6 desselben königlichen Erlasses), wobei jede Akte, mit der ein Rechtsanwalt vom Büro für juristischen Beistand betraut wird, nur Anlass zur Zahlung einer einzigen Entschädigung gibt (Artikel 2 Nr. 7 desselben königlichen Erlasses).

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6304

B.3. Der Gerichtshof wird gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2010 und 2011 anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung zu befinden, insofern durch diese Bestimmung ein Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Rechtsanwälten eingeführt werde, die eine Entschädigung wegen während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten erbrachter Leistungen des weiterführenden juristischen Beistands erhielten: einerseits diejenigen, die diese Leistungen erbracht hätten, als sie in der Liste der Rechtsanwaltspraktikanten eingetragen gewesen seien, und andererseits diejenigen, die diese Leistungen nach ihrer Eintragung ins Rechtsanwaltsverzeichnis der Rechtsanwaltskammer erbracht hätten.

Nur die Rechtsanwälte der ersten Kategorie könnten die Anwendung der in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen getrennten Veranlagung beanspruchen.

B.4. Wie der Ministerrat bemerkt, wird in der fraglichen Bestimmung nicht unterschieden zwischen Rechtsanwälten, die eine Entschädigung wegen Leistungen des weiterführenden juristischen Beistands erhalten, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten erbracht worden sind, als sie in der Liste der Rechtsanwaltspraktikanten eingetragen waren, und Rechtsanwälten, die eine solche Entschädigung für Leistungen erhalten, die nach ihrer Eintragung ins Rechtsanwaltsverzeichnis der Rechtsanwaltskammer erbracht worden sind.

B.5. Die erste Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6304 ist verneinend zu beantworten.

In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6304

B.6. Der Gerichtshof wird gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2010 und 2011 anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung zu befinden, insofern durch diese Bestimmung ein Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Freiberuflern eingeführt werde, denen der belgische Staat in einem Mal ausstehende Honorare aufgrund von Leistungen zahle, die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten erbracht worden seien: einerseits die Rechtsanwälte, die eine aufgrund von Leistungen des weiterführenden juristischen Beistands geschuldete Entschädigung erhielten und die keinen Vorschuss hätten verlangen können, und andererseits die anderen Freiberufler, die vom Staat ausstehende Honorare erhielten und die von ihm einen Vorschuss hätten verlangen können.

Nur die Letztgenannten könnten die Anwendung der in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen getrennten Veranlagung beanspruchen.

B.7. In Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung ist der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuerangelegenheiten festgelegt.

Dieser Grundsatz schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, insofern dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und vernünftig gerechtfertigt ist.

Die Prüfung der Vereinbarkeit einer Gesetzesbestimmung mit diesem Grundsatz setzt insbesondere die Identifizierung von zwei Kategorien von Personen voraus, die Gegenstand einer unterschiedlichen Behandlung sind.

B.8. Die in B.6 beschriebene zweite Kategorie von Personen umfasst die anderen « Freiberufler » als die Rechtsanwälte, während die erste Kategorie von Personen einen Teil der Rechtsanwälte umfasst.

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des in der zweiten Vorabentscheidungsfrage angeführten Behandlungsunterschieds setzt voraus, dass der Gerichtshof die Regeln identifizieren kann, die auf die Kategorie der « Freiberufler » Anwendung finden (unter

anderem hinsichtlich der Beantragung eines Vorschusses auf Honorare) und die sich laut der Vorabentscheidungsfrage von denjenigen unterscheiden, die auf die vorerwähnten Rechtsanwälte anwendbar sind, sowie die Ziele dieser Regeln.

In der fraglichen Bestimmung wird nicht zwischen mehreren Kategorien von « Freiberuflern » unterschieden.

Weder anhand des Wortlauts der Vorabentscheidungsfrage, noch anhand der Begründung der Vorlageentscheidung kann der Gerichtshof die Kategorie der « Freiberufler » (die anderen als die Rechtsanwälte) umschreiben, und *a fortiori* die Regeln identifizieren, die auf diese Personen anwendbar sind.

B.9. Die zweite Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6304 ist unzulässig und bedarf daher keiner Antwort.

In Bezug auf die Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6308

B.10. Der Gerichtshof wird gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 171 Absatz 1 Nr. 6 des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2010 und 2011 anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10, 11, 23 Absatz 3 Nr. 2 und 172 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 7 des Internationalen Paktes über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte, zu befinden, insofern durch diese Bestimmung der Vorteil des dadurch eingeführten besonderen Steuersatzes den Steuerpflichtigen vorbehalten werde, die wegen eines Fehlers oder einer Nachlässigkeit einer öffentlichen Behörde verspätet bezahlt worden seien.

B.11.1. In seinem Entscheid Nr. 30/2016 vom 25. Februar 2016 hat der Gerichtshof auf folgende Vorabentscheidungsfrage geantwortet:

« 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? ».

Diese Frage ist im Wesentlichen mit derjenigen in der Rechtssache Nr. 6308 identisch.

In seinem Entscheid Nr. 30/2016 hat der Gerichtshof für Recht erkannt:

« - 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 ».

B.11.2. Dieser Entscheid wurde folgendermaßen begründet:

« B.2.1. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, geht aus der Vorabentscheidungsfrage und der Begründung der Vorlageentscheidung hervor, dass das vorliegende 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 besteuerten 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 besteuerte 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 ausgezahlt 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 erstrecken 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 Abgeordnetenversammlung (*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 ».

B.12. Aus den gleichen Gründen wie denjenigen, die im Entscheid Nr. 30/2016 erwähnt wurden, ist die Vorabentscheidungsfrage in der Rechtsache Nr. 6308 auf dieselbe Weise zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

1. - 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 1992 in der auf die Steuerjahre 2010 und 2011 anwendbaren Fassung 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.

2. Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Steuerjahre 2010 und 2011 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung, insofern er keinen Behandlungsunterschied einführt zwischen dem Rechtsanwalt, der eine Entschädigung wegen Leistungen im Rahmen des weiterführenden juristischen Beistands erhält, die in einem Zeitraum von mehr als zwölf Monaten erbracht wurden, während er in der Praktikantenliste der Rechtsanwaltskammer eingetragen war, und dem Rechtsanwalt, der eine solche Entschädigung für Leistungen erhält, die nach seiner Eintragung ins Rechtsanwaltsverzeichnis der Rechtsanwaltskammer erbracht wurden.

3. Die zweite Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6304 bedarf keiner Antwort.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 1. Juni 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J. Spreutels