



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 87/2024
vom 18. Juli 2024
Geschäftsverzeichnisnr. 8013
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) und Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt und Katrin Jadin, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Urteil vom 1. Juni 2023, dessen Ausfertigung am 12. Juni 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 dadurch, dass er eine getrennte Veranlagung von Entlohnungen - im Gegensatz zu Profiten -, deren Zahlung oder Zuerkennung aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen, vorsieht, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung? »

Verstößt Artikel 171 Nr. 6 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er sich nur auf Profite bezieht, die von einer öffentlichen Behörde gezahlt wurden, unter Ausschluss derjenigen, die von Privatpersonen gezahlt wurden, während in den beiden Fällen der Gläubiger, der nach dem Jahr, in dem die Leistungen erbracht wurden, eine einmalige Zahlung erhält, aus von seinem Willen unabhängigen Gründen mit dieser Situation konfrontiert wird, ohne Risiko des Missbrauchs und ohne jede Möglichkeit einer Regelung zwischen den Parteien, um aus dem Zahlungsverzug einen Steuervorteil zu ziehen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen und deren Kontext

B.1. Die erste Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992). Die zweite Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 171 Nr. 6 desselben Gesetzbuches.

B.2. Artikel 171 des EStGB 1992 bestimmt:

«In Abweichung von den Artikeln 130 bis 145 und 146 bis 156 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer, erhöht um die Staatssteuer in Bezug auf die anderen Einkünfte, höher ist als die gemäß den vorerwähnten Artikeln berechnete Steuer in Bezug auf die in den Artikeln 17 § 1 Nr. 1 bis 3 und 90 Absatz 1 Nr. 6 und 9 erwähnten Einkünfte und auf die aufgrund von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 steuerpflichtigen Mehrwerte auf Wertpapiere und Effekten, erhöht um die Staatssteuer in Bezug auf die Gesamtheit der anderen steuerpflichtigen Einkünfte:

[...]

5. zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige zwölf Monate steuerpflichtige Berufseinkünfte hatte, der auf der Grundlage der in Anwendung der Artikel 130 bis 145 und 146 bis 154 geschuldeten Steuer, verringert um die in den Artikeln 145¹ bis 145¹⁶, 145²⁴, 145²⁶, 145²⁸, 145³² bis 145³⁵, 145⁴⁸ und 154*bis* erwähnten Steuerermäßigungen, berechnet wird:

[...]

b) als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen zeitweiligen Ausfall von Berufseinkünften bezogene Entschädigungen wie in den Artikeln 25 einziger Absatz Nr. 6 Buchstabe *b*), 27 Absatz 2 Nr. 4 Buchstabe *b*), 32 Absatz 2 Nr. 2 und 33 Absatz 3 erwähnt und in den Artikeln 31 und 34 erwähnte Entlohnungen, Pensionen, Renten oder Zulagen, deren Zahlung oder Zuerkennung durch Verschulden einer öffentlichen Behörde oder aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen,

[...]

6. zum Steuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der anderen steuerpflichtigen Einkünfte, der auf der Grundlage der in Anwendung der Artikel 130 bis 145 und 146 bis 154 geschuldeten Steuer, verringert um die in den Artikeln 145¹ bis 145¹⁶, 145²⁴, 145²⁶, 145²⁸, 145³² bis 145³⁵, 145⁴⁸ und 154*bis* erwähnten Steuerermäßigungen, berechnet 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,

[...] ».

B.3.1. Der vorerwähnte Artikel 171 gewährt den Vorteil eines getrennten Steuersatzes, insbesondere den steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die die darin angeführten Entlohnungen angeben und die, insbesondere durch das Vorhandensein einer Streitsache, erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, auf den sich diese Beträge beziehen, bezahlt wurden (Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*)), sowie den Steuerpflichtigen, insbesondere den Selbständigen, die die darin angeführten Erträge angeben und denen diese durch Verschulden einer öffentlichen Behörde nicht im Laufe des Jahres der erbrachten Leistungen gezahlt wurden (Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich).

B.3.2. Artikel 171 des EStGB 1992 weicht in Bezug auf die in diesem Artikel aufgezählten Einkünfte von dem Grundsatz der Zusammenlegung ab, nämlich dem Zusammenrechnen der vier unterschiedlichen Kategorien von Einkünften im Sinne von Artikel 6 des EStGB 1992, wonach das mit der Steuer der natürlichen Personen besteuerbare Einkommen aus den gesamten Nettoeinkünften besteht, nämlich der Summe der Nettoeinkünfte der in dieser Bestimmung aufgezählten Kategorien, das heißt das Einkommen aus Immobiliargütern, das Einkommen aus beweglichen Gütern und Kapitalien, die Berufseinkünfte und die verschiedenen Einkünfte, abzüglich der in den Artikeln 104 bis 116 des EStGB 1992 angeführten abzugsfähigen Kosten. Auf diese Summe wird die Steuer berechnet nach den in den Artikeln 130 ff. festgelegten Regeln, jedoch nachdem noch einige Anpassungen vorgenommen wurden.

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 steuerpflichtigen Einkünfte, einschließlich derjenigen, die getrennt versteuert werden können, für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhafter ist.

B.4.1. Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 hat seinen Ursprung in Artikel 1 des Gesetzes vom 7. Juli 1953 « zur Abänderung der koordinierten Gesetze über die Einkommensteuer, was bestimmte ausstehende Entlohnungen betrifft » (nachstehend: Gesetz vom 7. Juli 1953), der einen Paragraphen 5 in Artikel 32 der am 15. Januar 1948 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuern (nachstehend: koordinierte Gesetze vom 15. Januar 1948) einführt. Diese Bestimmung sah vor, dass für die Anwendung der Einkommensteuer Entlohnungen, deren Zahlung erst nach Ablauf des Jahres erfolgte, auf das sie sich bezogen, als Einkünfte dieses Steuerjahres galten.

B.4.2. Artikel 32 § 5 der koordinierten Gesetze vom 15. Januar 1948 sollte eine Ausnahme von der Regel der Jährlichkeit der Steuer einführen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 444, S. 2).

In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 7. Juli 1953 wurde diese Regel erläutert:

« Bien que le texte de l'article 35 [des lois coordonnées du 15 janvier 1948] ne soit peut-être pas d'une rédaction parfaite, la doctrine et la jurisprudence ont admis que seuls sont soumis à la taxe professionnelle les revenus réellement encaissés, sans qu'il soit tenu compte de la date à laquelle ils avaient été acquis.

Ainsi, un avocat touchant des honoraires à la fin d'un long procès, verra ce revenu imposé au cours de l'exercice pendant lequel a eu lieu le paiement desdits honoraires et non au cours de l'exercice pendant lequel il les a acquis.

L'employé ou le fonctionnaire qui, à un moment donné, a reçu des arriérés ou des allocations plus ou moins importants, sera taxé sur cette base au cours de l'année pendant laquelle il a reçu ces arriérés et non au cours de l'année pendant laquelle il aurait dû les recevoir » (ebenda, S. 1).

B.4.3. Wegen des Phänomens der ausstehenden Entlohnungen, die von Behörden gezahlt werden, war der Gesetzgeber der Auffassung, dass es « ungerecht und unangemessen » ist, « diese erheblichen Rückstände in dem Jahr zu besteuern, in dem sie vereinnahmt worden sind. Die Anwendung des Grundsatzes der Progression der Steuer hat nämlich bewirkt, dass diese Beamten oder Angestellten in eine höhere Steuerstufe gekommen sind, sodass sie eine

Steuerbelastung zahlen mussten, die von ihnen niemals gefordert worden wäre, wenn ihr Gehalt rechtzeitig angepasst worden wäre » (ebenda, S. 2).

Der Gesetzgeber hat jedoch eingeräumt, « dass infolge von Nachlässigkeiten oder mangelndem Willen, Zahlungsschwierigkeiten oder Prozessen im Privatsektor gewisse Entlohnungen und Entschädigungen mit beträchtlicher Verspätung ausgezahlt werden. Warum sollte man in diesem Bereich die Angestellten und Arbeiter des Privatsektors strenger behandeln als ihre Kollegen in den öffentlichen Verwaltungen? [...] Daraus würde sich dieselbe Ungerechtigkeit ‘ durch Verschulden des Arbeitgebers ’ ergeben. Ein solches Verschulden des Arbeitgebers hat jedoch, auch wenn es weniger leicht zu kontrollieren oder schwieriger nachzuweisen ist, für die Lohnempfänger und Angestellten dieselben unbeabsichtigten und unvermeidbaren Folgen » (ebenda).

Um diesen Bedenken Rechnung zu tragen, hat der Finanzausschuss einen Abänderungsantrag angenommen, damit der Vorteil der Ausnahmeregelung bei der Berechnung der Steuer auf ausstehende Entlohnungen zur Anwendung kommt, wenn die Verspätung nicht vom Steuerpflichtigen zu verantworten ist (ebenda).

B.4.4. Der im Finanzausschuss angenommene Text war sodann Gegenstand eines von der Regierung eingebrachten Abänderungsantrags, demzufolge der Anwendungsbereich der Bestimmung auf verspätete Zahlungen beschränkt ist, die sich aus dem Verschulden einer öffentlichen Behörde oder aus dem Vorhandensein einer Streitsache ergeben (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 470, S. 1).

In der Begründung zu diesem Abänderungsantrag heißt es:

« La Commission a estimé qu’il doit être fait application de la mesure dans tous les cas où le retard dans le paiement ne procède pas du fait du contribuable.

Cette formule sera génératrice de conflits et susceptible de donner lieu à des abus. Toutefois, pour répondre à l’idée qui est à la base de la modification apportée par la Commission, le Gouvernement vous propose de soumettre les rémunérations arriérées au système proposé, lorsque le paiement tardif est dû au fait d’une autorité publique ou au fait de l’existence d’un litige entre employeur et employé » (ebenda).

B.5.1. Artikel 23 § 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 20. November 1962 « zur Reform der Einkommensteuern » hat die eingeführte Berechnungsregel abgeändert, damit die ausstehenden Zahlungen zum « Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte » besteuert werden.

B.5.2. Mit dieser Bestimmung, die später zu Artikel 93 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 und sodann zu Artikel 171 des EStGB 1992 wurde, wollte der Gesetzgeber die strengen Folgen einer strikten Anwendung der Progression der Steuer der natürlichen Personen für Steuerpflichtige vermeiden, 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; Nr. 264/42, S. 126).

B.5.3. Ab dem Steuerjahr 2019 wurde der Ausdruck des « letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte » durch den « des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige zwölf Monate steuerpflichtige Berufseinkünfte hatte » ersetzt (Artikel 2 und 3 des Gesetzes vom 7. April 2019 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 hinsichtlich der getrennten Veranlagung »).

B.6. Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich geht von einer ähnlichen Absicht wie derjenigen, die bei der Annahme von Artikel 171 Nr. 5 maßgebend war, aus. In der Begründung des Gesetzes vom 4. August 1978 « zur wirtschaftlichen Neuorientierung » (mit dem der vorerwähnte Artikel 93 abgeändert wurde) wurde Folgendes angeführt:

« Dans l'état actuel de la législation, les honoraires et autres profits qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à douze mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations, mais a été réglé en une seule fois, sont taxés comme des revenus de l'année pendant laquelle ils ont été perçus avec application du taux normal d'imposition.

Pour y pallier, il est proposé d'appliquer aux honoraires et autres profits de l'espèce un régime analogue à celui qui s'applique déjà actuellement aux 'pécules de vacances promérités' payés aux employés.

Ceci revient en fait à appliquer aux arriérés d'honoraires, etc., le taux d'impôt applicable à ce qui correspond normalement à douze mois de prestations » (*Parl. Dok.*, Senat, 1977-1978, Nr. 415/1, SS. 33 und 34).

Im Bericht im Namen des Senatsausschusses wurde präzisiert:

« Le chapitre II règle le problème de la taxation des honoraires payés par une autorité publique aux titulaires de professions libérales pour des prestations qui sont étalées sur une période de plus de douze mois.

Pour éviter une surtaxation due à la progressivité du taux de l'impôt, la quotité des honoraires qui excède proportionnellement un montant correspondant à douze mois de prestations sera imposée distinctement au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables » (ebenda, Nr. 415/2, S. 51).

Im Senatsausschuss gab der Minister folgende Erläuterung:

« Les honoraires qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période supérieure à douze mois et qui, par le fait de l'autorité publique, ne sont pas payés pendant l'année des prestations mais liquidés en une seule fois, sont actuellement imposés au cours de l'année de l'encaissement et le taux d'imposition progressif est appliqué sans atténuation.

Dans l'article 51 du projet, il est suggéré un régime analogue à celui qui existe à présent pour le pécule de vacances promérité à l'employé; dorénavant donc ces honoraires seront subdivisés en deux parties :

a) Une première partie qui correspond à douze mois de prestations sera ajoutée aux autres revenus de l'année pour constituer la base imposable;

b) Une deuxième partie - le reste - qui sera taxée distinctement suivant le tarif appliqué aux revenus *sub a*).

[...]

Ce régime existe déjà pour le pécule de vacances promérité payé à l'employé qui quitte l'entreprise.

Il ne peut être appliqué aux honoraires privés, car la règle reste toujours l'annualité de l'impôt. En outre, dans le secteur privé, il est loisible de régler les paiements en fonction de la fourniture des prestations et des intérêts des deux parties. Il est superfétatoire que le législateur prévoie encore des facilités supplémentaires sur la base de commodité purement fiscale d'une des parties » (ebenda, 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:

« Le Ministre rappelle tout d'abord que la mesure contenue dans l'article 51 est demandée depuis longtemps et qu'elle permettra de mieux réaliser l'égalité des contribuables devant l'impôt. Le Ministre s'oppose ensuite à l'amendement en soulignant qu'en matière de paiement, le secteur privé est assujéti à d'autres règles que l'autorité publique et que dès lors, le paiement peut facilement être étalé dans le temps. Le Ministre souligne enfin que l'autorité publique a été définie de manière très large (cf. rapport du Sénat, p. 73) » (ebenda, S. 30).

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage

B.7. Die erste Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern diese Bestimmung einen Behandlungsunterschied schafft zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, die Entlohnungen beziehen, und andererseits den Steuerpflichtigen, die Profite beziehen, was die Berechnung der Steuer auf Einkünfte betrifft, deren Zahlung oder Zuerkennung aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen.

B.8.1. Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 wird nur angewandt, wenn die gemäß dieser Bestimmung berechnete Steuer, erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte, nicht höher ist als diejenige, die sich aus der Anwendung der Artikel 130 bis 145 und 146 bis 156 desselben Gesetzbuches auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte ergäbe.

B.8.2. Der Ministerrat führt an, dass in der Vorlageentscheidung nicht nachgewiesen werde, dass im vorliegenden Fall auf die klagende Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan ein höherer Steuersatz auf die verspätet erhaltenen Honorare angewandt worden sei als der Steuersatz, zu dem diese Honorare besteuert worden wären, wenn sie in dem Jahr bezogen worden wären, auf das sie sich beziehen.

Insoweit der Ministerrat die Nützlichkeit der Antwort auf die erste Vorabentscheidungsfrage für die Lösung der Streitsache bestreitet, ist daran zu erinnern, dass es grundsätzlich dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan obliegt zu bestimmen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage der Lösung der Streitsache dienlich ist. Der Gerichtshof könnte von einer Antwort auf die ihm gestellte Frage nur absehen, wenn die Antwort auf diese

Frage der Lösung der Streitsache offensichtlich nicht dienlich ist, was im vorliegenden Fall nicht zutrifft.

B.9. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

Der Grundsatz der Gleichheit in Steuerangelegenheiten verbietet es dem Gesetzgeber nicht, gewissen Steuerpflichtigen einen Steuervorteil zu gewähren, sofern der somit eingeführte Behandlungsunterschied vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.10. Der Anwendungsbereich von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 wird begrenzt einerseits durch die Verweisung auf die Entlohnungen, Pensionen, Renten und Zulagen im Sinne der Artikel 31 und 34 des EStGB 1992 und andererseits durch die Bedingung, dass die Auszahlung oder Gewährung der genannten Einkünfte nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgt ist, und zwar durch Verschulden einer öffentlichen Behörde oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls.

Bei den Entlohnungen im Sinne von Artikel 31 des EStGB 1992 handelt es sich um die Entlohnungen von Arbeitnehmern, die der Gesetzgebung über die Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder verordnungsrechtlichen Statut unterliegen.

B.11. Es gibt grundsätzliche Unterschiede zwischen Selbständigen und Arbeitnehmern in Bezug auf die auf sie anwendbaren Steuersysteme. Aufgrund dieser Unterschiede ist es nicht möglich, diese Kategorien von Personen in jeder Hinsicht zu vergleichen. Der Umstand, dass die Einkünfte wegen des Vorhandenseins einer Streitsache verspätet ausgezahlt, festgesetzt oder zuerkannt werden, kann sich jedoch sowohl für Selbständige als auch für Arbeitnehmer ungünstig auf die zu zahlenden Steuern auswirken. In dieser Hinsicht kann man davon ausgehen, dass sie vergleichbar sind.

B.12.1. Wie in B.5.2 erwähnt, hat Artikel 171 Nr. 5 des EStGB 1992 das Ziel, die Progression der Steuer abzubremsen, wenn das besteuerbare Einkommen nicht periodische Einkünfte beinhaltet und wenn der Zahlungsverzug bei diesen Einkünften nicht dem Steuerpflichtigen anzulasten ist, sondern einer Behörde, oder auf das Vorhandensein einer

Streitsache zurückgeht. Es ist in Anbetracht dieses Ziels nicht sachdienlich, vom Anwendungsbereich von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 die Profite auszunehmen, die von selbständigen Erwerbstätigen erzielt werden, wenn sich der Zahlungsverzug, der ihnen entsteht, aus dem Vorhandensein einer Streitsache ergibt und nicht ihnen anzulasten ist.

Angesichts der Folgen des vorerwähnten Ausschlusses kann das Bestreben, die Ausnahmen vom Grundsatz der Jährlichkeit der Steuer zu begrenzen und Missbräuche zu verhindern, den fraglichen Behandlungsunterschied nicht rechtfertigen. Wenn sich der Zahlungsverzug aus dem Vorhandensein einer Streitsache ergibt, besteht nämlich ein Konflikt zwischen dem Gläubiger der Profite und seinem Schuldner, sodass die Gefahr, dass diese zu einer Verständigung kommen mit dem Ziel, Einkünfte bestimmten Geschäftsjahren zuzuordnen, um die Steuerlast zu verringern, in keinem Verhältnis zu der Gefahr steht, die in einer Situation ohne Konflikt bestehen kann.

B.12.2. Überdies kann der Umstand, dass es grundsätzliche Unterschiede zwischen Selbständigen einerseits und Arbeitnehmern andererseits gibt, und insbesondere der Umstand, dass sich die Einkünfte der Selbständigen von Jahr zu Jahr ändern können und nicht regelmäßig bezogen werden, während die Entlohnung von Arbeitnehmern im Voraus festgelegt wird und normalerweise nicht unsicheren Schwankungen unterliegt, im Gegensatz zu den Behauptungen des Ministerrates den Behandlungsunterschied nicht rechtfertigen. Das steuerpflichtige Einkommen umfasst nämlich auch ausstehende Einkünfte, die sich von Jahr zu Jahr ändern können, und zwar sowohl bei Arbeitnehmern als auch bei Selbständigen.

Darüber hinaus ist es zwar zutreffend, dass für die Zahlung von Profiten von den Vertragsparteien in der Regel Modalitäten entsprechend der Erbringung der Leistungen festgelegt werden können, aber dies ist nicht der Fall, wenn sich wie im vorliegenden Fall das Datum, an dem die Profite bezogen wurden, aus einem Vergleich ergibt, der im Rahmen der Streitsache zwischen den Parteien abgeschlossen wurde, und in keinem Zusammenhang mit dem Datum steht, an dem die Leistungen erbracht wurden.

B.12.3. Die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes, mit dem die ausstehenden Einkünfte besteuert werden müssen, erfolgt unter Bezugnahme auf das letzte vorhergehende Jahr, in dem der Steuerpflichtige zwölf Monate steuerpflichtige Berufseinkünfte hatte. Die

Steuerverwaltung ist der Auffassung, dass in dem Fall, dass es nicht möglich ist, in der Laufbahn des Arbeitnehmers ein Bezugsjahr zu identifizieren, die Rückstände getrennt zu dem Steuersatz der Einkommensteuer der natürlichen Personen besteuert werden müssen, der auf sie angewandt worden wäre, wenn sie rechtzeitig gezahlt und in den Jahren, auf die sie sich beziehen, versteuert worden wären. « Wenn sich die Rückstände jedoch auf verschiedene Jahre beziehen, ist in der Praxis und mit dem Ziel der Vereinfachung auf den Nettogesamtbetrag dieser Rückstände der Durchschnitt der Steuersätze anzuwenden, die gemäß der Regel bestimmt wurden », die vorstehend erwähnt wurde (« Kommentar zu Art. 171, EStGB 92 », 29. Juni 2015, *ComIR 1992*, 171/337 bis 171/340).

Diese Berechnungsweise könnte ohne übermäßige Schwierigkeiten auf die selbständigen Erwerbstätigen angewandt werden, die keine steuerpflichtigen Berufseinkünfte in jedem der zwölf Monate des betreffenden Jahres bezogen haben, da der Betrag der ausstehenden Zahlungen und der Zeitraum, auf den sie sich beziehen, in dem Urteil, das den Schuldner zu deren Zahlung verurteilt, oder wie im vorliegenden Fall in der zwischen den Parteien nach einer gerichtlichen Entscheidung abgeschlossenen Vergleichsvereinbarung bestimmt werden.

B.12.4. Der Ministerrat führt ebenfalls an, dass es der geschädigten Partei obliege, die vollständige Wiedergutmachung des entstandenen Schadens zu fordern, was etwaige steuerliche Mehrkosten, die sich aus dem progressiven Steuersatz auf die bezogenen Beträge ergeben könnten, einschlieÙe. Er ist der Ansicht, dass es nicht Aufgabe der Allgemeinheit sei, die geschädigte Partei anstelle des Verantwortlichen zu entschädigen.

Gesetzt den Fall, dass die selbständigen Erwerbstätigen, die nicht für den Zahlungsverzug verantwortlich sind, der ihnen entsteht, vor Gericht etwaige steuerlicher Mehrkosten, die sich aus dem progressiven Steuersatz auf die bezogenen Beträge ergeben können, fordern können, wenn die Zahlung dieser Mehrkosten auf das Verschulden des Schuldners dieser Einkünfte zurückgeht, könnte das Argument, das der Ministerrat anführt, in gleicher Weise für die Arbeitnehmer gelten, wenn diese aufgrund von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 nicht den Vorteil einer getrennten Besteuerung erhielten. In diesem Fall könnten die Arbeitnehmer nämlich gegebenenfalls auch vom Schuldner einen Betrag fordern, der den steuerlichen Mehrkosten entspricht, wenn diese Mehrkosten auf das Verschulden des Schuldners zurückgehen.

Der Unterschied, der zwischen den selbständigen Erwerbstätigen und den Arbeitnehmern besteht, ergibt sich daher aus der fraglichen Bestimmung.

Weder aus den Vorarbeiten noch aus dem Schriftsatz des Ministerrats ist ersichtlich, aus welchem Grund die Inhaber von Profiten verpflichtet sein sollten, vor Gericht die steuerlichen Mehrkosten, die sich aus dem Zahlungsverzug ergeben, einzufordern, während die Inhaber von Entlohnungen den Vorteil einer getrennten Besteuerung erhalten können.

B.13. Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 ist unvereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er nicht vorsieht, dass die Profite getrennt zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige zwölf Monate steuerpflichtige Berufseinkünfte hatte, besteuert werden, wenn die Zahlung dieser Profite aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen.

Bis zum Eingreifen des Gesetzgebers obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan, der vom Gerichtshof festgestellten Verfassungswidrigkeit ein Ende zu setzen, da die Feststellung in einer ausreichend klaren und vollständigen Formulierung ausgedrückt ist, die es ermöglicht, die fraglichen Bestimmungen unter Einhaltung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung anzuwenden. Insbesondere kann das vorlegende Rechtsprechungsorgan dies tun, indem es Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 auf Profite anwendet, gegebenenfalls unter Berücksichtigung des in B.12.3 Erwähnten.

In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.14.1. Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste Vorabentscheidungsfrage ist die Antwort auf die zweite Vorabentscheidungsfrage nicht sachdienlich für die Lösung der beim vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitsache.

B.14.2. Die zweite Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er nicht vorsieht, dass die Profite getrennt zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige zwölf Monate steuerpflichtige Berufseinkünfte hatte, besteuert werden, wenn die Zahlung dieser Profite aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 18. Juli 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul