

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 1200
Urteil Nr. 132/98 vom 9. Dezember 1998

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 32*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern P. Martens, J. Delruelle, E. Cerexhe, H. Coremans und A. Arts, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage

In seinem Urteil vom 31. Oktober 1997 in Sachen G. Willendyck gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 21. November 1997 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende präjudizielle Frage gestellt:

“Steht Artikel 32bis EStGB insofern, als er die Entschädigungen für dauernde Erwerbsunfähigkeit, die in Anwendung der Gesetzgebung über die Arbeitsunfälle geleistet werden, wobei es für das Opfer keinen Einkommensausfall gibt, besteuert, nicht im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 172 der Verfassung, da die gleichen Entschädigungen, wenn sie von einem anderen Steuerschuldner als einem Arbeitnehmer bezogen oder unmittelbar von der für den Unfall haftenden Drittperson bezahlt worden sind, nicht besteuert wären und während andererseits das Opfer eines Arbeitsunfalls oder Arbeitswegunfalls nicht zwischen der Anwendung des Arbeitsunfallgesetzes und der gemeinrechtlichen Klage wählen kann, obwohl letzten Endes die haftende Drittperson (bzw. ihr Versicherer) für die Bezahlung der Entschädigungen aufkommen muß?”

II. Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren

Beim Appellationshof Brüssel sind Steuerklagen anhängig gemacht worden, die sich gegen Direktorsentscheidungen richten, mit denen die Beschwerden gegen die Veranlagung zur Steuer der natürlichen Personen abgewiesen wurden.

G. Willendyck wurde auf dem Weg zur Arbeit das Opfer eines durch einen Dritten verursachten Verkehrsunfalls. In Übereinstimmung mit dem Arbeitsunfallgesetz wurde ihm eine Entschädigung für eine teilweise dauernde Arbeitsunfähigkeit ausgezahlt. Die Verwaltung hat diese Entschädigung unter Anwendung von Artikel 32bis Absatz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 besteuert.

Der Kläger beanstandet diese Besteuerung, da die ausgezahlte Entschädigung keiner ganzen oder teilweisen Entschädigung für einen Einkommensausfall im Sinne von Artikel 32bis des Einkommensteuergesetzbuches 1964 entspricht. Er legt dar, daß er keinen einzigen Lohnausfall als Folge des beanstandeten Unfalls erlitten habe und sieht die geleistete Entschädigung als Wiedergutmachung für eine Einbuße körperlicher Tauglichkeit und für eine Verletzung der körperlichen Integrität an.

Nachdem er an die Rechtsprechung des Kassationshofes erinnert hat, urteilt der Appellationshof Brüssel, daß die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall Artikel 32bis Absatz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 korrekt angewandt hat. Der Kläger legt anschließend dar, daß diese Bestimmung im Widerspruch stehe zu den Artikeln 10 und 172 der Verfassung und beantragt deshalb, diesbezüglich dem Schiedshof eine präjudizielle Frage vorzulegen. Der Appellationshof stellt somit die o.a. Frage.

III. Verfahren vor dem Hof

Durch Anordnung vom 21. November 1997 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 2. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 17. Dezember 1997.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- G. Willendyck und J. Trigo, zusammen wohnhaft in 1180 Brüssel, rue Boetendael 159, Bk. 6, mit am 14. Januar 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, mit am 18. Januar 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 22. Januar 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- G. Willendyck und J. Trigo, mit am 19. Februar 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, mit am 20. Februar 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 29. April 1998 und 29. Oktober 1998 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 21. November 1998 bzw. 21. Mai 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 8. Juli 1998 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 30. September 1998 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 10. Juli 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 30. September 1998

- erschienen

- . RA M. Baltus, in Brüssel zugelassen, für G. Willendyck und J. Trigo,

- . RA A. Gillet, in Nivelles zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter J. Delruelle und A. Arts Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

Schriftsatz von G. Willendyck und J. Trigo

A.1. Aus der Rechtslehre und Rechtsprechung habe sich in Zivil- und Sozialangelegenheiten und vor allem in bezug auf Arbeitsunfälle schon seit langem der Unterschied ergeben, der vorgenommen werden müsse zwischen einer einen Einkommensausfall kompensierenden Entschädigung und einer eine Erwerbsunfähigkeit kompensierenden Entschädigung.

Die Beeinträchtigung der Arbeitsfähigkeit sei eine Verletzung der körperlichen Integrität des Opfers; dieser Schaden unterscheide sich von dem - eventuellen - Einkommensausfall.

Dieser Unterschied müßte bezüglich der Einkommensteuer gelten.

Der Kassationshof habe jedoch in diesem Zusammenhang unterschieden zwischen den kraft des allgemeinen Rechts erhaltenen Entschädigungen und den kraft der Arbeitsunfallgesetzgebung erhaltenen Entschädigungen. Dieser Behandlungsunterschied beruhe auf keinem einzigen objektiven Kriterium.

Der diskriminierende Charakter des Unterschieds werde besonders deutlich auf dem Gebiet der Entschädigungen für Unfälle, die sich auf dem Weg zur Arbeit ereignet hätten. Zahlreich seien nämlich die Entscheidungen, mit denen über die Frage geurteilt werde, ob ein Unfall sich auf dem Weg zur Arbeit ereignet habe oder nicht. Je nach der Entscheidung, die der zuständige Richter darüber fällen werde, unterliege dieselbe Entschädigung, die derselben Person zur Wiedergutmachung desselben Schadens geleistet werde, der Einkommensteuer oder nicht.

Die Besteuerung solcher Entschädigungen weiche außerdem grundlos von einem grundlegenden Prinzip der Einkommensteuer ab, daß nämlich nur der Nettobetrag der erhaltenen Einkünfte, nach Abzug der Kosten, dieser Steuer unterliege. Alle Ausgaben des Steuerpflichtigen, die dem Erhalt seiner Arbeitsfähigkeit dienen würden, wären in dieser Hinsicht Werbungskosten, was weder akzeptabel wäre noch durch das Gesetz zugestanden würde.

Die kritisierte Rechtsprechung müßte logischerweise auch auf andere Entschädigungen zur Wiedergutmachung körperlichen oder moralischen Schadens ausgedehnt werden, den die Arbeitnehmer in Ausübung ihres Berufes, z.B. im Fall von Amtsmißbrauch, erleiden könnten.

Schriftsatz des Ministerrats

A.2.1. Primär urteile der Ministerrat, daß keine Diskriminierung vorliege. Die Hypothese, auf die sich die präjudizielle Frage stütze, sei falsch. Die Entschädigungen, die die Lohnempfänger und die Selbständigen zur Wiedergutmachung des durch einen Arbeitsunfall hervorgerufenen Schadens erhalten würden, seien in dem Maße zu versteuern, in dem sie direkt oder indirekt mit einer Berufstätigkeit zusammenhängen würden, wobei derjenige, der auf keine Weise berufstätig sei, auch keinen "Arbeitsunfall" erleiden könne, der als solcher zu einer Entschädigung führen könne. Die Entschädigungen, die die Lohnempfänger und die Selbständigen zur Wiedergutmachung des aufgrund eines Unfalls im Privatleben hervorgerufenen Schadens erhalten würden, seien zu versteuern, wenn sie für einen dauernden Ausfall von Einkünften, Gewinnen oder Erträgen entschädigen würden, wobei derjenige, der keine Berufseinkünfte erhalte, keine Wiedergutmachung für einen Ausfall von Berufseinkünften erhalten könne. Hieraus ergebe sich, daß die angeführte Diskriminierung nicht nachgewiesen sei und die präjudizielle Frage verneint werden müsse.

A.2.2. Hilfsweise müsse erwähnt werden, daß die angeführte Diskriminierung objektiv gerechtfertigt sei und der Forderung nach Verhältnismäßigkeit zwischen dem angestrebten Ziel und den zu diesem Zweck angewandten Mitteln gerecht werde. Die Rechtsprechung des Hofes werde in diesem Zusammenhang angeführt, vor allem jene, die sich auf Steuerangelegenheiten beziehe. Es falle nicht unter die Zuständigkeit des Hofes zu urteilen, ob es opportun sei, die Pensionen, Renten oder damit gleichgestellten Leistungen, die den aus einem Arbeitsunfall hervorgehenden Schaden wiedergutmachen würden, aus dem Grunde der Steuer zu unterwerfen oder nicht, daß diese Entschädigungen direkt oder indirekt mit einer Berufstätigkeit im Sinne von Artikel 20 Nr. 1 bis Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 verbunden seien; so sei auch ausschließlich der Gesetzgeber zuständig zu urteilen, ob es opportun sei, die Entschädigungen, die zur Durchführung eines individuellen Versicherungsvertrags zur Abdeckung körperlichen Schadens geleistet worden seien, von der Steuer zu befreien.

Außerdem gebe es hinsichtlich der Bedingungen, unter denen die Berufstätigkeit ausgeübt werde und unter denen die o.a. Einkünfte erhalten würden, einen objektiven Unterschied zwischen den Personen, die einen Lohn empfangen würden, einerseits und denjenigen, die Gewinne oder Erträge bezögen, andererseits. Sie befänden sich vor allem weder hinsichtlich des Risikos, einen Arbeitsunfall zu erleiden, noch hinsichtlich der möglichen Folgen der Verwirklichung eines solchen Risikos für die Berufseinkommen in der gleichen Lage. Das erkläre die Einführung einer besonderen Arbeitsorganisationsregelung durch den Gesetzgeber, wie auch die in Steuerangelegenheiten angewandte Verwaltungspraxis, unter der Geltung der am 15. Januar 1948 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuer.

Es könne wohl eine unter Anwendung der Arbeitsunfallgesetzgebung erhaltene Entschädigung auf dem Gebiet der Einkommensteuer unterschieden werden von einer Entschädigung, die erhalten worden sei von der für den Unfall haftenden Drittperson oder deren Versicherer, da die erstgenannte Entschädigung ein Recht sei, dessen Erhalt auf keinen Fall von dem Vorhandensein eines durch wen auch immer begangenen Fehlers abhängen, sondern sich aus einer ursprünglichen gesetzlichen Regelung ergebe, die an das Vorhandensein eines Arbeitsvertrags gebunden sei und darauf abziele, für den Fall der Verwirklichung des Unfallrisikos die Gewährung eines "Ersatzeinkommens" im wahren Sinn des Wortes vorzusehen.

Schließlich müsse erwähnt werden, daß, den Vorarbeiten zum Gesetz vom 5. Januar 1976 zufolge, der Gesetzgeber, indem er die Befreiung der unter Anwendung der Arbeitsunfallgesetzgebung erhaltenen Entschädigungen aufgehoben habe, darum besorgt gewesen sei, einige unehrliche Verzerrungen innerhalb der sozio-professionellen Gruppe der Lohnempfänger zu eliminieren.

Hieraus ergebe sich, daß die angebliche Diskriminierung genau dazu diene, der beträchtlichen Diskriminierung ein Ende zu setzen, die innerhalb der homogenen Kategorie von Personen, die verschiedene Entlohnungen erhalten würden, entstanden sei, indem man Ersatzeinkommen, zu denen die kraft der Arbeitsunfallgesetzgebung erhaltene Entschädigung gehöre, vorteilhaft besteuert habe.

Erwiderungsschriftsatz von G. Willendyck und J. Trigo

A.3. In der im Schriftsatz des Ministerrats in Erinnerung gerufenen historischen Übersicht der Gesetzestexte werde die Sorge deutlich, die Ersatzeinkommen - nämlich die Summen, die ein Einkommen ersetzen -, zu besteuern. Als Folge der schon zitierten Entwicklung in der Rechtsprechung sei die Entschädigung des aus einem Arbeitsunfall resultierenden Schadens steuerpflichtig geworden wegen des direkten oder indirekten Zusammenhangs mit der Berufstätigkeit, selbst ohne Berufseinkommensausfall. Genau in dieser Hinsicht sei das Gesetz in der heutigen Interpretation verfassungswidrig geworden, denn dieser Unterschied sei nicht gerechtfertigt und gelte nicht hinsichtlich aller Steuerpflichtigen.

Zwar sei der Hof nicht befugt zu urteilen, ob es opportun sei oder nicht, einen bestimmten Teil zu besteuern, aber er sei sicher imstande zu untersuchen, ob es gerechtfertigt sei, diesen Teil nur bei einigen Steuerpflichtigen zu besteuern und bei anderen nicht. Der Ministerrat gebe keine einzige Rechtfertigung für die Diskriminierung, die darauf hinauslaufe, daß eine Entschädigung besteuert werde, wenn sie kein Einkommen ersetze.

Erwiderungsschriftsatz des Ministerrats

A.4. Der Unterschied, der - in Zivil- und Sozialangelegenheiten - in der Rechtslehre und Rechtsprechung vorgenommen werde zwischen den Entschädigungen, die einen Einkommensausfall kompensieren würden, und denjenigen, die eine Arbeitsunfähigkeit kompensieren würden, sei auf Steuerebene unter Berücksichtigung des allgemeinen Wortlauts von Artikel 32*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1964 irrelevant.

Indem er die Entschädigungen, die direkt oder indirekt mit einer Berufstätigkeit im Sinne von Artikel 20 Nr. 1 bis Nr. 3 zusammenhängen würden, mit einer Steuer belege, habe der Gesetzgeber übrigens keinen einzigen Unterschied zwischen den Opfern eines Arbeitsunfalls vorgenommen, habe aber hingegen vorgesehen, daß die Bestimmung hinsichtlich all dieser Opfer gelte, unabhängig davon, ob sie als Lohnempfänger oder als Selbständige tätig seien.

Der schon zitierte Artikel 32*bis* unterscheide nicht zwischen der kraft des allgemeinen Rechts oder unter Anwendung der Arbeitsunfallgesetzgebung erhaltenen Entschädigung.

Hinsichtlich nun vor allem der Arbeitswegunfälle müsse zugegeben werden, daß sich regelmäßig ein Nachweisproblem ergeben könne, aber die Kritik, die in diesem Zusammenhang vorgetragen werde, könne nicht gegen die dem Hof zur Überprüfung vorgelegte Bestimmung gerichtet werden. Die von der Entschädigung eventuell abzugsfähigen Werbungskosten seien keine Kosten für die Gewährleistung der körperlichen Integrität, sondern Kosten, die anfallen, um die infolge eines Arbeitsunfalls bezogene Entschädigung zu erhalten oder zu behalten.

- B -

B.1. Artikel 32*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1964, heute Artikel 34 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 betrachtet als steuerpflichtige Einkünfte die Pensionen und Leibrenten oder Zeitrenten, sowie als solche geltende Zulagen, die sich direkt oder indirekt auf eine Berufstätigkeit beziehen oder die die völlige oder teilweise Wiedergutmachung eines dauernden Gewinn-, Lohn- oder Ertragsausfalls darstellen.

B.2. Der Appellationshof Brüssel stellt dem Hof eine Frage über die Vereinbarkeit dieser Bestimmung mit den Artikeln 10 und 172 der Verfassung, insoweit sie die in Anwendung der Gesetzgebung über die Arbeitsunfälle zur Wiedergutmachung einer bleibenden Unfähigkeit ausgezahlten Entschädigungen mit einer Steuer belegt, ohne daß für das Opfer ein Einkommensausfall vorliegt, während einerseits dieselben Entschädigungen nicht mit einer Steuer belegt wären, wenn sie von einem anderen Steuerschuldner als einem Arbeitnehmer bezogen worden wären oder unmittelbar von der für den Unfall haftenden Drittperson bezahlt worden wären, und während andererseits das Opfer eines Arbeitsunfalls oder eines Arbeitswegunfalls nicht zwischen der Anwendung des Arbeitsunfallgesetzes und der gemeinrechtlichen Klage wählen kann, obgleich es schließlich die haftende Drittperson (oder ihr Versicherer) ist, die die Last der Entschädigungsleistung trägt.

B.3. Artikel 10 der Verfassung enthält die Regel der Gleichheit vor dem Gesetz, während

Artikel 11 die Regel der Nichtdiskriminierung im Genuß der Rechte und Freiheiten festlegt. Die beiden Verfassungsregeln stellen aber den Ausdruck ein und desselben Grundsatzes dar und sind also untrennbar miteinander verbunden.

Die Artikel 10 und 11 der Verfassung sind von allgemeiner Tragweite; die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots gelten angesichts aller Rechte und aller Freiheiten. Sie gelten auch in Steuerangelegenheiten. Artikel 172 der Verfassung bestätigt übrigens diesen Grundsatz; diese Bestimmung entspricht nämlich einer Anwendung des in Artikel 10 der Verfassung formulierten allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes.

B.4. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 5. Januar 1976, das die beanstandete Bestimmung in das Einkommensteuergesetzbuch eingefügt hat, wird ersichtlich, daß der Gesetzgeber dem System der Befreiung einiger Ersatzeinkommen ein Ende bereiten wollte (*Parl. Dok.*, Senat, 1975-1976, Nr. 742/2, S. 18).

B.5. Indem der Gesetzgeber die Pensionen, Renten und Zulagen, die der Wiedergutmachung eines dauernden Gewinn-, Lohn- oder Ertragsausfalls dienen, in die Liste der steuerpflichtigen Einkünfte aufgenommen hat, hat er eine hinsichtlich dieses Ziels relevante Maßnahme ergriffen.

Kein einziger der durch den Ministerrat angeführten Gründe kann hingegen rechtfertigen, daß in die Kategorie der steuerpflichtigen Einkünfte die Pensionen, Renten und Zulagen aufgenommen werden, die aufgrund eines als im Sinne des Gesetzes vom 10. April 1971 anerkannten Arbeitsunfalls gezahlt werden, ohne daß er deshalb das Berufseinkommen des Opfers schmälert. Die dem Opfer zustehende Entschädigung hat nämlich in dieser Hypothese nicht den Charakter eines Ersatzeinkommens. Daraus ergibt sich, daß das Opfer in diesem Fall im Vergleich zu anderen Opfern eines Unfalls, der sich weder auf dem Arbeitsweg noch auf der Arbeit ereignet hat, diskriminiert wird, da es sowohl für die aufgrund des Unfalls geschuldete Entschädigung als auch für das Berufseinkommen, das es per Hypothese behält, der Einkommensteuer unterliegt.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Indem Artikel 32*bis* des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 34 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) die Entschädigungen, die in Anwendung der Gesetzgebung über die Arbeitsunfälle als Entschädigung für dauernde Erwerbsunfähigkeit gezahlt werden, wobei es für das Opfer keinen Einkommensausfall gibt, steuerbar macht, verstößt er gegen Artikel 10 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. Dezember 1998.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) M. Melchior