

Geschäftsverzeichnismr. 1371
Urteil Nr. 99/99 vom 15. September 1999

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 71 § 1 Nr. 3 und § 2 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

### *I. Gegenstand der präjudiziellen Frage*

In seinem Urteil vom 24. Juni 1998 in Sachen T. Hyde gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 2. Juli 1998 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 71 § 1 Nr. 3 in Verbindung mit Artikel 71 § 2 Absatz 2 EStGB (alt), soweit diese Gesetzesbestimmungen implizieren, daß Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger infolge einer rückwirkenden gerichtlichen Entscheidung in einem späteren Besteuerungszeitraum geleistet hat als demjenigen, auf den sich diese Unterhaltsbeiträge beziehen, nicht von seinen Nettoeinkünften abgezogen werden dürfen, wenn diese Zahlung bzw. Zahlungen vor dem Veranlagungsjahr 1992, d.h. vor dem 1. Januar 1991 erfolgt sind, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung? »

(...)

### *IV. In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die beanstandeten Bestimmungen beziehen sich auf die Besteuerung der Unterhaltsbeiträge im Rahmen der Einkommensteuern.

Artikel 71 § 2 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuchs 1964 (Artikel 104 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuchs 1992) wurde durch Artikel 6 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 zur Festlegung verschiedener steuerlicher und nichtsteuerlicher Bestimmungen eingefügt und lautet folgendermaßen:

« Abweichend von § 1 Nr. 3 sind die achtzig Hundertstel der Renten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige nach den dort bestimmten Bedingungen schuldet, die aber in einem späteren Besteuerungszeitraum als demjenigen, im Laufe dessen sie geschuldet sind, geleistet werden und zwar in Durchführung einer gerichtlichen Entscheidung, die deren Betrag rückwirkend festgelegt oder erhöht hat. »

Artikel 71 § 1 Nr. 3 bestimmte:

« Von der Gesamtheit der Nettoeinkünfte der verschiedenen in Artikel 6 genannten Kategorien werden abgezogen, insofern sie nicht für die Feststellung dieser Nettoeinkünfte abgezogen werden konnten:

[...]

3. die achtzig Hundertstel der Renten oder Kapitalien, die der Steuerpflichtige Personen regelmäßig gezahlt oder gewährt hat, die nicht zu seinem Haushalt gehören, wenn diese Renten oder Kapitalien ihnen zur Ausführung einer Verpflichtung aufgrund der Artikel 203, 203*bis*, 205, 205*bis*, 206, 207, 213, 221, 223, 301, 303, 306, 307, 307*bis*, 308, 311*bis*, 334, 336, 339*bis*, 364, 370, 475*bis* oder 475*quinquies* des Zivilgesetzbuches oder der Artikel 1258, 1271, 1280, 1288 oder 1306 des Gerichtsgesetzbuchs gezahlt oder gewährt werden; ».

Artikel 5 des o.a. Gesetzes vom 28. Dezember 1990 hatte in das Einkommensteuergesetzbuch 1964 (EStGB 1964) auch einen Artikel 67 Nr. 3 b (Artikel 90 Nr. 4 des EStGB 1992) eingefügt, dem zufolge die Unterhaltsbeiträge im Sinne des Artikels 71 § 2 Absatz 2 gemäß den in diesen Bestimmungen festgelegten Modalitäten zu Lasten des Empfängers besteuert werden.

B.1.2. Artikel 32 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 bestimmt, daß die o.a. Artikel 5 und 6 vom Veranlagungsjahr 1992 an anwendbar sind.

B.1.3. Die Einführung der o.a. Maßnahmen wurde in den parlamentarischen Vorarbeiten wie folgt gerechtfertigt:

« Nach den heutigen Verwaltungsrichtlinien, die sich auf ein Urteil des Appellationshofs Antwerpen vom 31. März 1980 in der Rechtssache Anna Francken [...] stützen, können Unterhaltsbeiträge, die in einem Zug - zur Durchführung *post factum* monatlicher Verpflichtungen von mehreren Jahren - geleistet werden, nicht als regelmäßig oder periodisch im Sinne des Artikels 67 Nr. 3 EStGB gelten, so daß sie nicht steuerpflichtig sind zu Lasten des Empfängers (und nicht abzugsfähig für den Unterhaltspflichtigen).

Diese Richtlinien werden in den Fällen als ungerecht empfunden, in denen Unterhaltsbeiträge oder ergänzende Unterhaltsbeiträge zur Durchführung eines vollstreckbaren Urteils, das deren Betrag rückwirkend festlegt oder erhöht, in einem späteren Besteuerungszeitraum als demjenigen, auf den sie sich beziehen, geleistet werden.

Es wird demzufolge vorgeschlagen, künftig die Unterhaltsbeiträge, die in einem späteren Besteuerungszeitraum geleistet werden, als demjenigen, für den sie geschuldet waren, deren

unregelmäßige Leistung aber die Folge einer gerichtlichen Entscheidung ist, die die Rente festlegt oder erhöht, einerseits für den Unterhaltspflichtigen für abzugsfähig zu erklären und sie andererseits auch zu Lasten des Empfängers zu besteuern. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1990-1991, Nr. 1366/3, SS. 6 und 7, und Nr. 1366/6, S. 25).

B.2.1 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß der Gesetzgeber eine verwaltungsmäßige Auslegung der Steuergesetzgebung, die als «ungerecht» empfunden wurde, hat beenden wollen.

Während regelmäßig geleistete Unterhaltsbeiträge immer steuerlich abzugsfähig waren, war die Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge, die in Durchführung einer gerichtlichen Entscheidung, die deren Betrag rückwirkend festgelegt oder erhöht hatte, in einem späteren Besteuerungszeitraum als demjenigen, im Laufe dessen sie geschuldet waren, geleistet wurden, in der durch die Steuerverwaltung und einige Rechtsprechungsorgane gegebenen Auslegung nicht möglich, weil sie die durch das Gesetz erforderte Regelmäßigkeit nicht aufwiesen.

Dadurch ergab sich nicht nur ein Behandlungsunterschied zwischen denjenigen, die regelmäßig und periodisch Unterhaltsbeiträge leisten und denjenigen, die aufgrund einer solchen rückwirkenden gerichtlichen Entscheidung einen Gesamtbetrag in einem Zug zahlen, sondern auch - innerhalb dieser letzten Kategorie - je nachdem, ob die Steuerverwaltung oder der Richter diese Abzugsfähigkeit annahm oder nicht, was dazu geführt hat, daß Steuerpflichtige, die sich in einer identischen Situation befanden, unterschiedlich behandelt wurden.

Bevor die beanstandeten Maßnahmen getroffen wurden, hatte der Finanzminister sich schon von der durch die Steuerverwaltung gegebenen Auslegung distanziert und erklärt, daß ihm zufolge die betreffenden Unterhaltsbeiträge auch unter der früheren Gesetzgebung für den Unterhaltspflichtigen abzugsfähig waren. Wegen der abweichenden Entscheidungen der Steuerverwaltung und der Rechtsprechungsorgane wurde jedoch eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung für notwendig erachtet (Fragen und Antworten, Senat, 6. November 1990, Nr. 5, S. 193).

B.2.3. Es ist darauf hinzuweisen, daß die fragliche Gesetzesänderung nur für die Fälle gilt, in denen die betreffenden Unterhaltsbeiträge geleistet werden aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung, die den Betrag rückwirkend zum ersten Mal festgelegt oder erhöht hat. Es war nicht die Absicht des Gesetzgebers, die steuerliche Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge zu bewilligen, zu deren Leistung

der Unterhaltspflichtige verurteilt wird, weil er aus eigenem Verschulden seinen Verpflichtungen nicht oder zu spät nachgekommen ist.

B.3.1. Das Gesetz vom 28. Dezember 1990 wurde im *Belgischen Staatsblatt* vom 29. Dezember 1990 veröffentlicht. Die dem Hof vorgelegten Bestimmungen waren anwendbar vom Veranlagungsjahr 1992 an, das heißt für alle Unterhaltsbeiträge, die ab dem 1. Januar 1991 geleistet wurden.

B.3.2. Der verweisende Richter fragt den Hof, ob Artikel 71 § 1 Nr. 3 in Verbindung mit Artikel 71 § 2 Absatz 2 des alten Einkommensteuergesetzbuches die Artikel 10 und 11 der Verfassung verletze, insofern er dazu führe, daß die Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger infolge einer rückwirkenden gerichtlichen Entscheidung in einem späteren Besteuerungszeitraum geleistet habe als demjenigen, auf den sich diese Unterhaltsbeiträge bezögen, nicht von seinen Nettoeinkünften abgezogen werden dürften, wenn diese Leistungen vor dem Veranlagungsjahr 1992, d.h. vor dem 1. Januar 1991 erfolgt seien.

B.4.1. Es steht im Prinzip dem Gesetzgeber zu, den Zeitpunkt zu wählen, von dem an ein Gesetz wirksam wird. Durch die Bestimmung dieses Zeitpunkts wird ein Unterschied eingeführt zwischen den Rechtssubjekten, die unter die Anwendung der Norm fallen, und den Rechtssubjekten, die nicht darunter fallen. Dieser Unterschied läuft an sich den Artikeln 10 und 11 der Verfassung nicht zuwider.

B.4.2. Wenn der Gesetzgeber sich jedoch gezwungen sieht, einen Zustand der Rechtsunsicherheit infolge divergierender Verwaltungs- und Gerichtsentscheidungen wegen Mangels an Deutlichkeit in der Gesetzgebung zu beenden, kann man vernünftigerweise erwarten, daß die neue Regelung diesem Zustand unverzüglich abhilft. Das trifft um so mehr zu, als der Gesetzgeber selbst anerkannt hat, daß die Rechtslage, die er ändern wollte, ungerecht war.

B.4.3. Für die Steuerbehörde bestand ein notwendiger Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge für den Schuldner und deren Besteuerbarkeit zu Lasten des Empfängers, wie es auch aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 28. Dezember 1990 hervorgeht.

B.4.4. Unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze, die das Steuerwesen regeln, und in Anbetracht der Verwaltungsschwierigkeiten, die mit einer rückwirkenden Regelung verbunden sind,

konnte der Gesetzgeber es für wünschenswert erachten, in definitiv besteuerte Situationen nicht einzugreifen. Vom Standpunkt des Empfängers aus gesehen wäre es eine Quelle von Rechtsunsicherheit, wenn eine Gesetzesänderung eine steuerrechtliche Lage beeinträchtigen würde, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes endgültig feststeht. Es ist nicht unangemessen, daß für definitiv besteuerte Situationen die Beiträge für die Unterhaltspflichtigen nichtabzugsfähig bleiben.

B.4.5. Hingegen sprach nichts dagegen, daß der Gesetzgeber die beanstandete Maßnahme für alle Fälle, in denen die Steuerregelung, auf die diese Unterhaltsbeiträge sich bezogen, noch nicht definitiv festgelegt war, mit sofortiger Wirkung versehen hatte.

Es wird angenommen, daß im Bereich der Einkommensteuern der Steuergegenstand erst am 31. Dezember des Jahres, das dem Veranlagungsjahr vorangeht, verjährt und daß die Steuerschuld bis dahin sowohl positive als auch negative Änderungen erfahren kann.

B.4.6. Indem der Gesetzgeber das Inkrafttreten der Maßnahme bis zum Veranlagungsjahr 1992 ausgesetzt hat, hat er ein Kriterium gehandhabt, das zwar objektiv, aber hinsichtlich des angestrebten Ziels nicht relevant ist, da die als ungerecht angesehene steuerrechtliche Lage nur für die nach dem 1. Januar 1991 geleisteten Unterhaltsbeiträge beendet wird und nicht für alle Fälle, in denen der Steuertatbestand, auf den sich diese Unterhaltsbeiträge bezogen, zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes noch nicht definitiv vorlag. Demzufolge führen die beanstandeten Bestimmungen zu einer Diskriminierung zwischen Steuerpflichtigen.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 32 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 zur Festlegung verschiedener steuerlicher und nichtsteuerlicher Bestimmungen verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern sich aus dieser Bestimmung ergibt, daß die Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger infolge einer rückwirkenden gerichtlichen Entscheidung, die deren Betrag rückwirkend festgelegt oder erhöht hat, in einem späteren Besteuerungszeitraum geleistet hat als demjenigen, auf den sich diese Unterhaltsbeiträge beziehen, nicht von seinen Nettoeinkünften abgezogen werden dürfen, wenn diese Zahlungen vor dem Veranlagungsjahr 1992 erfolgt sind und wenn der Steuertatbestand, auf den sich diese Unterhaltsbeiträge beziehen, zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes noch nicht definitiv vorlag.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 15. September 1999.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) L. De Grève