

## ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnismrn. 2221 und 2240

Urteil Nr. 185/2002  
vom 11. Dezember 2002

### URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Fragen in bezug auf die Artikel 131, 147 bis 150 und 171 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur und vom Gericht erster Instanz Nivelles.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern L. François, P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen

a. In seinem Urteil vom 29. Juni 2001 in Sachen J. Willame gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 10. Juli 2001 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« 1. Sind die Artikel 147, 148, 149 und 150 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 3, 6, 86, 87, 88, 126, 127 und 134 desselben Gesetzbuches, dahingehend ausgelegt, daß jeder Steuerpflichtige eines unverheiratet zusammenwohnenden Paares, von dem beide besteuerbare Ersatzeinkünfte beziehen, Steuerermäßigungen für diese Einkünfte erhalten kann, während die Einkünfte eines verheiratet zusammenwohnenden Paares, von dem beide Ersatzeinkünfte beziehen, bei der Berechnung der Steuerermäßigung zusammengerechnet werden, vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, in Anbetracht dessen, daß die Situation und die Umstände für diese beiden Personenkategorien gleich sind und die *ratio legis* der in diesen Artikeln enthaltenen Unterscheidung nicht rechtfertigen könnte, daß Verheiratete im Verhältnis zu Unverheirateten in der gleichen Situation steuerlich ungünstig zu behandeln wären?

2. Sind die Artikel 147, 148, 149 und 150 sowie Artikel 171 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 3, 6, 86, 87, 88, 126, 127 und 134 desselben Gesetzbuches, dahingehend ausgelegt, daß ein Angestellter hinsichtlich des Steuersatzes des Urlaubsgeldes eine Sonderregelung sowie eine Steuerermäßigung erhalten kann, während das Urlaubsgeld eines Arbeiters bei der Festlegung der Höchstbeträge berücksichtigt wird, in deren Höhe ein Arbeitnehmer im Vorruhestand kraft der Artikel 146 ff. des Einkommensteuergesetzbuches 1992 Anspruch auf Steuersenkung hat, und somit ein Arbeiter nach dem Erhalt seines Urlaubsgeldes im Gegensatz zu einem Angestellten keinen Anspruch auf die in diesen Artikeln vorgesehene Steuersenkung hat, vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, in Anbetracht dessen, daß die Situation und die Umstände für diese beiden Personenkategorien gleich sind und die *ratio legis* der in diesen Artikeln enthaltenen Unterscheidung nicht rechtfertigen könnte, daß Arbeiter im Verhältnis zu Angestellten in der gleichen Situation steuerlich ungünstig zu behandeln wären? »

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 2221 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

b. In seinem Urteil vom 7. September 2001 in Sachen R. Buyens und G. Vander Wauwen gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 18. September 2001 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Nivelles folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen Artikel 131 des Einkommensteuergesetzbuches, insoweit er für jeden Ehegatten einen geringeren Steuerfreibetrag bestimmt als für einen zusammenwohnenden alleinstehenden Steuerpflichtigen, und Artikel 147 des Einkommensteuergesetzbuches, insoweit er den beiden Ehegatten eine geringere Steuerermäßigung bezüglich der von ihnen bezogenen Pensionen gewährt als zwei zusammenwohnenden alleinstehenden Steuerpflichtigen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung? »

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 2240 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

(...)

#### *IV. In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Der Hof wird gebeten zu urteilen, ob verschiedene Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (kurz: EStGB 1992) mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar sind, insoweit diese Bestimmungen einen diskriminierenden Unterschied einführen zwischen den Steuerpflichtigen, die Pensionen und Ersatzeinkünfte beziehen, und zwar einerseits je nachdem, ob es sich um verheiratet oder unverheiratet Zusammenwohnende handelt, und andererseits je nachdem, ob es sich um Arbeiter oder Angestellte handelt.

Der Hof untersucht nacheinander diese zwei Behandlungsunterschiede.

*In Hinsicht auf den Behandlungsunterschied zwischen verheiratet und unverheiratet Zusammenwohnenden*

B.2.1. Dieser Behandlungsunterschied wird dem Hof im Zusammenhang einerseits mit Artikel 147 des EStGB 1992 und den damit verbundenen Bestimmungen und andererseits mit Artikel 131 desselben Gesetzbuches vorgelegt.

Diese Bestimmungen werden dem Hof zur Kontrolle vorgelegt in der Fassung, die vor ihrer im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. September 2001 veröffentlichten Abänderung durch das Gesetz vom 10. August 2001 zur Reform der Steuer der natürlichen Personen geltend war; die Abänderung ist für den vorliegenden Fall nicht sachdienlich.

B.2.2. Artikel 147 des EStGB 1992 gehört, ebenso wie die Artikel 149 und 150 desselben Gesetzbuches, zum Unterabschnitt 3, in dem die Steuerermäßigung für Pensionen und Ersatzeinkünfte geregelt wird. In der Fassung, die auf das vor den Verweisungsrichtern beanstandete Veranlagungsjahr anwendbar ist, lautet Artikel 147 des EStGB 1992:

« Auf Steuern bezüglich Pensionen und Ersatzeinkünfte werden folgende Ermäßigungen gewährt:

1. wenn das Einkommen sich ausschließlich aus Pensionen oder anderen Ersatzeinkünften zusammensetzt:

- 54.240 Franken für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen;
- 63.332 Franken für beide Ehegatten zusammen;

2. wenn das Einkommen sich teilweise aus Pensionen oder anderen Ersatzeinkünften zusammensetzt: ein Betrag, der einem Teil der unter Nr. 1 aufgeführten Ermäßigungen entspricht, wobei dieser Teil entsprechend dem Verhältnis zwischen dem Nettobetrag der Pensionen und anderen Ersatzeinkünfte einerseits und dem Gesamtnetoeinkommen andererseits berechnet wird;

3. wenn das Einkommen sich ausschließlich aus Vorruhestandsgeldern entsprechend der früheren Regelung zusammensetzt:

- 98.214 Franken für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen;
- 107.307 Franken für beide Ehegatten zusammen;

4. wenn das Einkommen sich teilweise aus Vorruhestandsgeldern entsprechend der früheren Regelung zusammensetzt: ein Betrag, der einem Teil der unter Nr. 3 aufgeführten Ermäßigungen entspricht, wobei dieser Teil entsprechend dem Verhältnis zwischen dem Nettobetrag dieser Vorruhestandsgelder einerseits und dem Gesamtnetoeinkommen andererseits berechnet wird;

5. wenn sich das Einkommen ausschließlich aus Arbeitslosengeld zusammensetzt: der Betrag der Ermäßigung wie unter Nr. 1 angegeben;

6. wenn sich das Einkommen teilweise aus Arbeitslosengeld zusammensetzt: ein Betrag, der einem Teil der unter Nr. 1 aufgeführten Ermäßigungen entspricht, wobei dieser Teil

entsprechend dem Verhältnis zwischen dem Nettobetrag des Arbeitslosengeldes einerseits und dem Gesamtnettoeinkommen andererseits berechnet wird;

7. wenn sich das Einkommen ausschließlich aus gesetzlichen Leistungen bei Krankheit und Invalidität zusammensetzt:

- 69.626 Franken für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen;
- 78.719 Franken für beide Ehegatten zusammen;

8. wenn sich das Einkommen teilweise aus gesetzlichen Leistungen bei Krankheit und Invalidität zusammensetzt: ein Betrag, der einem Teil der unter Nr. 7 aufgeführten Ermäßigungen entspricht, wobei dieser Teil entsprechend dem Verhältnis zwischen dem Nettobetrag der gesetzlichen Leistungen bei Krankheit und Invalidität einerseits und dem Gesamtnettoeinkommen andererseits berechnet wird. »

Die Artikel 149 und 150 desselben Gesetzbuches bestimmen in der auf dasselbe Veranlagungsjahr anwendbaren Fassung:

«Art. 149. Für die Anwendung dieses Unterabschnitts wird der Nettobetrag der Pensionen und Ersatzeinkünfte entsprechend den Artikeln 23 § 2 und 129 berechnet.

Art. 150. Wenn die Veranlagung auf den Namen beider Ehegatten erfolgt und sie beide über Einkünfte verfügen, dann werden diese pro Art und Kategorie zusammengestellt, um die in diesem Unterabschnitt vorgesehene Ermäßigung zu berechnen. »

B.2.3. Artikel 131 des EStGB 1992 bestimmt in der auf das beanstandete Veranlagungsjahr anwendbaren Fassung:

«Für die Berechnung der Steuer wird ein steuerfreier Betrag gewährt, der wie folgt bestimmt wird:

1. für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Grundbetrag von 165.000 Franken;
2. für jeden Ehepartner ein Grundbetrag von 130.000 Franken. »

B.3. Dem Hof wird die Frage vorgelegt, ob die Artikel 131 und 147 Nr. 1 den Gleichheits- und Nichtdiskriminierungsgrundsatz verletzen, insoweit die verheiratet Zusammenwohnenden sowohl bezüglich des steuerfreien Betrags des Einkommens als auch bezüglich der Steuerermäßigung für Pensionen und Ersatzeinkünfte nachteiliger behandelt werden als die unverheiratet Zusammenwohnenden, und zwar wegen der Beträge, die die

obengenannten Bestimmungen jeweils für die Ehegatten und für die alleinstehenden Steuerpflichtigen vorsehen.

B.4. Mit den Artikeln 131 und 147 Nr. 1 soll bei der Bewilligung des Steuerfreibetrags bzw. der Steuerermäßigung in gewissem Maße der größeren finanziellen Leistungsfähigkeit von Personen, die gemeinsam die festen Lebenshaltungskosten tragen, Rechnung getragen werden.

B.5. Der Behandlungsunterschied zwischen Ehegatten und unverheiratet Zusammenwohnenden beruht auf dem objektiven Umstand, daß ihr juristischer Zustand sich sowohl hinsichtlich ihrer gegenseitigen Pflichten als auch hinsichtlich ihrer vermögensrechtlichen Lage unterscheidet.

Dieser juristische Zustand kann, wenn er mit der Zielsetzung der Maßnahme zusammenhängt, in bestimmten Fällen einen Behandlungsunterschied zwischen verheiratet und unverheiratet Zusammenwohnenden rechtfertigen.

B.6. Der Behandlungsunterschied zwischen alleinstehenden Steuerpflichtigen einerseits und Ehegatten andererseits entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung, wenn es darum geht, bei der Steuerberechnung den Steuerfreibetrag (Artikel 131) oder die Steuerermäßigung für Pensionen und Ersatzeinkünfte (Artikel 147 Nr. 1) festzulegen. Der Gesetzgeber konnte nämlich berücksichtigen, daß die festen Lebenshaltungskosten für verheiratete Personen pro Person normalerweise niedriger sind als für alleinstehende Personen.

B.7. Diese Rechtfertigung ist jedoch nicht mehr zutreffend, wenn die Situation der Ehegatten mit der Situation unverheiratet Zusammenwohnender verglichen wird, die ebenfalls gemeinsam für die festen Lebenshaltungskosten aufkommen. Da der Umstand, als Verheiratete oder Unverheiratete zusammenzuwohnen, die festen Lebenshaltungskosten nicht wesentlich beeinflußt, ist dieser Unterschied unerheblich für die Festlegung des ihnen bewilligten Steuerfreibetrags oder der ihnen bewilligten Steuerermäßigung für Pensionen und Ersatzeinkünfte.

Daraus ergibt sich, daß hinsichtlich des Vorteils dieser zwei Maßnahmen ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied zwischen verheiratet und unverheiratet Zusammenwohnenden besteht.

B.8. Diese Diskriminierung ist nicht auf die Artikel 131 und 147 Nr. 1 des EStGB 1992 zurückzuführen, sondern auf die Tatsache, daß der Gesetzgeber für die unverheiratet Zusammenwohnenden keine einzige Sonderbestimmung vorgesehen hat.

B.9. Die erste präjudizielle Frage in der Rechtssache Nr. 2221 und die präjudizielle Frage in der Rechtssache Nr. 2240 müssen verneinend beantwortet werden.

*In Hinsicht auf den Behandlungsunterschied zwischen Angestellten und Arbeitern hinsichtlich des Steuersatzes des Urlaubsgeldes*

B.10. Der zweite Behandlungsunterschied, der in der Rechtssache Nr. 2221 dem Hof vorgelegt wird, bezieht sich auf die Steuerregelung des Urlaubsgeldes, das einem Arbeitnehmer im Vorruhestand ausgezahlt wird, je nachdem, ob er Angestellter oder Arbeiter ist.

Der dem Hof vorgelegte Behandlungsunterschied ist zweifacher Art:

- einerseits: Artikel 171 Nr. 6 des EStGB 1992 bestimmt ausschließlich zugunsten der Angestellten, daß dieses Urlaubsgeld « gesondert zu besteuern » ist, wobei der anzuwendende Steuersatz dem Steuersatz « bezüglich der Gesamtheit der anderen besteuerten Einkünfte » entspricht; für die Arbeiter wird das Urlaubsgeld zu den anderen besteuerten Einkünften hinzugefügt, was dazu führt, daß die Regel der Steuerprogression ggf. anwendbar wird;

- andererseits: weil das Urlaubsgeld dem Angestellten im Vorruhestand in dem Jahr, in dem er in den Vorruhestand tritt (Artikel 46 des königlichen Erlasses vom 30. März 1967 bezüglich des Jahresurlaubs der Arbeitnehmer) ausgezahlt wird, dem Arbeiter im Vorruhestand aber erst im Jahr danach (Artikel 23 desselben königlichen Erlasses), wird dem Arbeiter im Vorruhestand wegen der Zusammenlegung des Urlaubsgeldes mit seinen

Ersatzeinkünften ganz oder teilweise der Vorteil der in Artikel 147 des EStGB 1992 bewilligten Steuerermäßigung entzogen; umgekehrt erhält der Angestellte im Vorruhestand in dem der Beendigung seines Berufslebens folgenden Jahr nur Ersatzeinkünfte und kann somit vollständig die in Artikel 147 Nr. 1 desselben Gesetzbuches bewilligte Steuerermäßigung in Anspruch nehmen.

B.11. Ohne daß eine Veranlassung vorliegt zu untersuchen, ob es vernünftig gerechtfertigt ist, daß das einem Arbeitnehmer im Vorruhestand ausgezahlte Urlaubsgeld in dem Jahr ausgezahlt wird, in dem er in den Vorruhestand tritt, wenn es sich um einen Angestellten handelt, hingegen aber erst in dem der Beendigung des Berufslebens folgenden Jahr, wenn es sich um einen Arbeiter handelt, muß festgestellt werden, daß die Kombination dieses Behandlungsunterschiedes mit der in Artikel 147 bewilligten Steuerermäßigung in Anbetracht der berücksichtigten Modalitäten dazu führt, daß die Arbeiter im Vorruhestand hinsichtlich des Vorteils dieser Steuerermäßigung anders behandelt werden als die Angestellten im Vorruhestand.

Artikel 147 Nr. 2 bestimmt nämlich, daß, wenn das Nettoeinkommen sich auch aus anderen Einkünften als Pensionen oder Ersatzeinkünften zusammensetzt, der Betrag der in Nr. 1 festgelegten Steuerermäßigung entsprechend dem Verhältnis zwischen diesen anderen Einkünften und den Ersatzeinkünften herabgesetzt wird. Da das Urlaubsgeld den Arbeitern, die in den Vorruhestand treten, erst im Jahr danach ausgezahlt wird, wird Artikel 147 Nr. 2 auf sie anwendbar, was dazu führt, daß ihnen eine geringere Steuerermäßigung zuteil wird als den Angestellten im Vorruhestand in der gleichen Situation.

Der Ministerrat weist nicht nach, und der Hof sieht auch nicht ein, in welcher Hinsicht dieser Behandlungsunterschied zwischen Arbeitnehmern im Vorruhestand, je nachdem, ob es sich um Angestellte oder Arbeiter handelt, noch vernünftig gerechtfertigt ist. Insoweit auf das Urlaubsgeld, das den in den Vorruhestand tretenden Arbeitern ausgezahlt wird, Artikel 147 Nr. 2 anwendbar ist und nicht Artikel 147 Nr. 1, ist Artikel 147 nicht vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.



B.12. Insoweit übrigens Artikel 171 Nr. 6 den Vorteil des Sondersteuersatzes, dem das Urlaubsgeld unterliegt, das einem das Unternehmen verlassenden Angestellten ausgezahlt wird, ausschließlich den Angestellten vorbehält, entzieht er dem Urlaubsgeld, das einem in der gleichen Situation sich befindenden Arbeiter ausgezahlt wird, den Vorteil einer Veranlagung zum gleichen vorteilhaften Steuersatz.

Der Ministerrat weist nicht nach, und der Hof sieht nicht ein, wodurch ein solcher Behandlungsunterschied zwischen Arbeitnehmern im Vorruhestand in angemessener Weise gerechtfertigt wäre. Wenn das durch den Ministerrat angeführte Argument - nämlich die Folge der Steuerprogression, die mit der Zusammenlegung des Urlaubsgeldes mit den anderen Einkünften des Jahres, in dem das Urlaubsgeld gezahlt wird, verbunden ist, zu vermeiden - die Anwendung eines Sondersteuersatzes auf dieses Urlaubsgeld rechtfertigen kann, ist es jedoch nicht von der Art, daß damit gerechtfertigt werden kann, daß der Vorteil dieses Steuersatzes ausschließlich den Angestellten, die ein Unternehmen verlassen, vorbehalten bleibt.

Daraus ergibt sich, daß Artikel 171 Nr. 6 des EStGB 1992, insoweit er nur auf die Angestellten anwendbar ist, nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

1. Insoweit die in B.7 festgestellte Diskriminierung nicht auf die Artikel 131 und 147 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 zurückzuführen ist, verstoßen diese Bestimmungen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

2. Insoweit Artikel 147 desselben Gesetzbuches das Einkommen des Arbeiters im Vorruhestand einschließlich des anlässlich seines Vorruhestandes gezahlten Urlaubsgeldes vom Vorteil der Anwendung von Artikel 147 Nr. 1 ausschließt, verstößt er gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

3. Artikel 171 Nr. 6 erster Gedankenstrich desselben Gesetzbuches verstößt gegen die Artikel 10 und 11 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 11. Dezember 2002.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior