

Geschäftsverzeichnissnr. 2736
Urteil Nr. 101/2004 vom 9. Juni 2004

## URTEIL

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 408 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002 (Ausgleich der steuerbaren Bezüge und Entschädigungen der Personalmitglieder der lokalen Polizei), erhoben von J. Joos.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 26. Juni 2003 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 27. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob J. Joos, wohnhaft in 2160 Wommelgem, Raf Verhulstlaan 5v2, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 408 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002).

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz und die klagende Partei hat einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 5. Mai 2004

- erschienen

. RÄin V. Hofman, in Brüssel zugelassen, *loco* RA P. Crispyn, in Gent zugelassen, für die klagende Partei,

. G. Dekelver, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter E. Derycke und R. Henneuse Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden eingehalten.

## II. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

### *Standpunkt der klagenden Partei*

A.1.1. Nach Darlegung der klagenden Partei, eines Polizeiinspektors, führe die angefochtene Bestimmung eine unterschiedliche steuerliche Behandlung beim Ausgleich gewisser Rückstände ein. So würden zwei Kategorien von Personalmitgliedern der lokalen Polizei ohne irgendeine Rechtfertigung unterschiedlich behandelt, und zwar einerseits die Personalmitglieder, die besteuerbare Bezüge und Entschädigungen erhalten hätten, deren Berechnung oder Ausgleich für die nicht ausgeglichenen Monate des Jahres 2002 spätestens am 30. April 2003 vorgenommen werde, und andererseits die Personalmitglieder der lokalen Polizei, bei denen der Ausgleich nach diesem Datum vorgenommen werde.

Überdies führe die angefochtene Bestimmung in Verbindung mit Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) nach Auffassung der klagenden Partei implizit, jedoch sicher, einen Behandlungsunterschied ein zwischen den Personalmitgliedern der lokalen Polizei, bei denen 2003 Rückstände aufgetreten seien, einerseits und anderen Steuerpflichtigen, bei denen 2003 Rückstände aufgetreten seien und die dem obengenannten Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) unterlägen, andererseits. Gemäß dieser Bestimmung seien Einkünfte

getrennt steuerbar zum mittleren Steuersatz bezüglich der Gesamtheit der steuerbaren Einkünfte des letzten Vorjahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt habe.

A.1.2. Die klagende Partei ist der Auffassung, der Gesetzgeber sei fälschlicherweise davon ausgegangen, daß die in der angefochtenen Bestimmung vorgesehene Regelung vorteilhaft sei für Personalmitglieder der lokalen Polizei, bei denen der Ausgleich spätestens am 30. April 2003 vorgenommen werde. Sie führt an, dies sei keineswegs der Fall, da die betroffenen Personalmitglieder der lokalen Polizei ohne die Einführung der angefochtenen Bestimmung der vorteilhafteren Regelung des genannten Artikels 171 Nr. 5 Buchstabe b) unterlägen. Die klagende Partei bemerkt dabei, daß die Obrigkeit für die verspätete Zahlung der steuerbaren Bezüge und Entschädigungen verantwortlich sei.

Sodann ist die klagende Partei der Auffassung, die angefochtene Bestimmung sehe ohne Rechtfertigung vor, daß einerseits nur 80 Prozent der im Jahr 2003 ausgeglichenen Rückstände als 2002 bezahlt gelten würden und daß andererseits nur die spätestens am 30. April 2003 ausgeführten rückständigen Zahlungen der Sonderregelung unterlägen. So werde ihres Erachtens nur teilweise eine Neutralisierung der negativen steuerlichen Folgen erreicht.

A.1.3. Als Erwiderung auf den Schriftsatz des Ministerrates verweist die klagende Partei darauf, die besondere Lage der Steuerpflichtigen, auf die die angefochtene Bestimmung Anwendung finde, sei die Folge eines Versäumnisses der Obrigkeit. Diese Tatsache rechtfertige jedoch nach ihrem Dafürhalten nicht, daß eine besondere Kategorie von Steuerpflichtigen steuerlich ungünstiger behandelt werde als andere Steuerpflichtige, die rein zufällig Nachzahlungen erhielten.

Ferner führt die klagende Partei an, der Ministerrat lege keinerlei Beweis vor, aus dem ersichtlich sei, daß die von ihm angeführten Gründe zur Rechtfertigung des Datums des 30. April 2003 bei dem Zustandekommen der angefochtenen Bestimmung berücksichtigt worden seien.

Die klagende Partei vertritt nicht den Standpunkt des Ministerrates, wonach der Betrag von 80 Prozent nicht willkürlich festgelegt worden sei, da auch bei der Auszahlung der Vorschüsse ein pauschaler Teil von 20 Prozent einbehalten worden sei. Die klagende Partei bemerkt hierzu, daß die Einbehaltung von 20 Prozent auf die Vorschüsse an sich nicht rechtfertige, daß das gleiche Verhältnis 80/20 auch sachdienlich und vernünftig wäre für die Berechnung der schließlich geschuldeten Steuern, nicht auf die Vorschüsse, sondern auf die Bezüge und Entschädigungen. Darüber hinaus gebe es auch für die Einbehaltung von 20 Prozent auf die Vorschüsse keinerlei Rechtfertigung. Schließlich führt die klagende Partei an, daß in dem Fall, wo man sich aufgrund des in Artikel 3 des königlichen Erlasses vom 22. Juni 2001 « zur Bestimmung der Modalitäten, nach denen den Personalmitgliedern der lokalen Polizei Vorschüsse oder Kompensationen gewährt werden müssen » festgelegten Verhältnisses für das Verhältnis 80/20 entschieden habe, diese Entscheidung auf einer ungesetzlichen Bestimmung beruhe. Nach ihrer Auffassung sei dieser königliche Erlaß ungesetzlich, da die Begründung für seine Dringlichkeit nicht sachdienlich sei.

#### *Standpunkt des Ministerrates*

A.2. Der Ministerrat verweist darauf, daß die angefochtene Bestimmung einmalig sei und Anwendung finde auf die besondere Lage der Personalmitglieder der lokalen Polizei, die während eines Teils des Jahres 2002 oder während des gesamten Jahres 2002 Vorschüsse erhalten hätten. Nach seiner Darlegung habe der Gesetzgeber die steuerlichen Folgen dieser besonderen Lage, die für eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen gelte - etwa 20.000 Personalmitglieder - regeln können.

Unter Hinweis auf die Vorarbeiten macht der Ministerrat geltend, daß beim Zustandekommen der angefochtenen Bestimmung diese besondere Lage berücksichtigt worden sei und daß man es als notwendig erachtet habe, eine Reihe nachteiliger Folgen der gemeinrechtlichen steuerlichen Regelung für die Berechnung der Steuern auf Rückstände aufzuheben, insbesondere in bezug auf den Verlust der Möglichkeit, Ausgaben zu verrechnen, die Anrecht auf eine Steuerermäßigung gäben.

Der Ministerrat ficht die Sichtweise der klagenden Partei an, die Berechnung der Steuer gemäß Artikel 171 des EStGB 1992 sei immer vorteilhafter. Diese Berechnung sei seines Erachtens abhängig von der persönlichen Lage eines jeden Steuerpflichtigen und von den Steuerermäßigungen, auf die er für den Steuerzeitraum 2002 Anspruch erheben könnte. Im übrigen befänden sich die Personalmitglieder der lokalen Polizei, die 2002 Vorschüsse erhalten

hätten, in einer anderen Lage als die Steuerpflichtigen, auf die die Regelung von Artikel 171 des EStGB 1992 Anwendung finde, da letztere sich rein zufällig in der Lage befänden, daß Rückstände ausbezahlt würden.

Schließlich sei das Datum des 30. April 2003 nach Darlegung des Ministerrates nicht willkürlich festgelegt worden, da man sich für dieses Datum entschieden habe, um einerseits die tatsächliche Durchführbarkeit der Berechnungsanpassung durch die zuständigen Dienste und andererseits die Möglichkeit für die betroffenen Personalmitglieder der lokalen Polizei, ihre Steuererklärung für das Jahr 2002 (Veranlagungsjahr 2003) rechtzeitig einzureichen, zu berücksichtigen. Der Satz von 80 Prozent sei nach seiner Auffassung ebenfalls nicht willkürlich festgelegt worden, denn aus den Vorarbeiten gehe hervor, daß bei der Auszahlung der Vorschüsse beschlossen worden sei, einen Pauschalanteil von 20 Prozent einzubehalten. Das gleiche Verhältnis sei in der angefochtenen Bestimmung übernommen worden.

- B -

B.1. Die klagende Partei, ein Polizeiinspektor, beantragt die Nichtigerklärung von Artikel 408 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002 wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung im Sinne der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Die in das Kapitel mit dem Titel «Ausgleich der besteuerten Bezüge und Entschädigungen der Personalmitglieder der lokalen Polizei» aufgenommene angefochtene Bestimmung besagt:

«Zur Anwendung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 wird für die besteuerten Bezüge und Entschädigungen der Personalmitglieder der lokalen Polizei, deren Berechnung oder Ausgleich für die nicht ausgeglichenen Monate des Jahres 2002 spätestens am 30. April 2003 vom 'Sozialsekretariat der auf zwei Ebenen strukturierten integrierten Polizei' vorgenommen wird, davon ausgegangen, daß sie in Höhe von 80 Prozent im Jahr 2002 bezahlt oder zuerkannt wurden.»

In den Artikeln 299 und 300 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2003 (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 2003, erste Ausgabe) wurde das Datum des 30. April 2003 durch das Datum des 31. Dezember 2003 ersetzt, und zwar mit Wirkung vom 10. Januar 2003.

B.2. Insofern die klagende Partei einen Behandlungsunterschied anführt, den die angefochtene Bestimmung in Verbindung mit Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) «implizit jedoch sicher» einführe zwischen einerseits den Personalmitgliedern der lokalen Polizei, bei denen 2003 Rückstände aufgetreten seien, und andererseits anderen Steuerpflichtigen, bei denen im selben Jahr Rückstände

aufgetreten seien und die dem obengenannten Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) unterlägen, kann der Hof diesen Behandlungsunterschied nicht berücksichtigen. Die angefochtene Bestimmung findet nämlich ausschließlich Anwendung auf eine begrenzte, besondere Kategorie von Steuerpflichtigen, nämlich die Personalmitglieder der lokalen Polizei, während die in Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des EStGB 1992 vorgesehene Regelung für alle Steuerpflichtigen gilt, die die in dieser Bestimmung beschriebenen Bedingungen erfüllen. Eine Sonderregelung der steuerlichen Behandlung von Rückständen, die auf eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen anwendbar ist - in diesem Fall die angefochtene Bestimmung -, kann jedoch nicht in Verbindung mit einer allgemeinen Regelung gelesen werden, die für alle Steuerpflichtigen gilt, um daraus einen Behandlungsunterschied abzuleiten, der auf die Sonderregelung zurückzuführen wäre. Folglich beschränkt der Hof seine Prüfung auf den Behandlungsunterschied, der sich unmittelbar aus der angefochtenen Bestimmung ergibt.

B.3. In den Vorarbeiten wurde die angefochtene Bestimmung wie folgt erläutert:

« In Ausführung der Artikel 248*decies*, 248*duodecies* und 257*quinquies* des Gesetzes vom 7. Dezember 1998 zur Organisation eines auf zwei Ebenen strukturierten integrierten Polizeidienstes wurden den Personalmitgliedern des operativen Korps der lokalen Polizei Vorschüsse auf Bezüge und Entschädigungen ausgezahlt, auf die sie Anrecht haben, sobald das neue Statut vollständig in Kraft getreten ist (königlicher Erlaß vom 22. Juni 2001 zur Bestimmung der Modalitäten, nach denen den Personalmitgliedern der lokalen Polizei Vorschüsse oder Kompensationen gewährt werden müssen).

Der endgültige Ausgleich der Bezüge und Entschädigungen erfolgt auf der Grundlage der Informationen, die die zuständigen lokalen Dienste dem 'Sozialsekretariat der auf zwei Ebenen strukturierten integrierten Polizei' (Sozialsekretariat GPI) vorlegen (Ausführung der Artikel 140*quater* Absatz 1 und 257*quater* des genannten Gesetzes).

Das Sozialsekretariat GPI übermittelt seinerseits der Zentralen Dienststelle für feste Ausgaben (ZDFA) die erforderlichen Angaben. Diese Dienststelle ist unter anderem für die Zahlung der Nettogehälter und Entschädigungen sowie für die Einhaltung der steuerlichen und sozialen Verpflichtungen zuständig.

Sobald das Sozialsekretariat GPI die Angaben in bezug auf die Personalmitglieder der lokalen Polizei einer Zone in einem bestimmten Monat übermittelt hat, erfolgen die Berechnungen der Gehälter für diese bestimmte Zone gemäß den normalen Regeln.

Da die lokale Polizei der Polizeizonen in vielen Fällen erst im Jahr 2002 eingerichtet wurde und die Angaben bezüglich der Personalmitglieder der Gemeindepolizei nicht oder nur teilweise durch das Sozialsekretariat GPI übernommen und/oder berichtigt werden konnten, wird die ZDFA zum größten Teil für die betroffenen Personalmitglieder erst frühestens im Jahr 2003 folgende Aufgaben erfüllen können:

- die erforderlichen Berechnungen in bezug auf die tatsächlich auszuzahlenden Gehälter und Entschädigungen;

- die Einzahlung und Erklärung des einbehaltenen Berufssteuervorabzugs.

Die Tatsache, daß ein Teil des Personals erst 2003 den Ausgleich der Gehälter, Zulagen und Entschädigungen erhalten wird, hat unter anderem zur Folge,

- daß die Personalmitglieder der betreffenden lokalen Polizei während eines Teils des Jahres 2002 oder während des gesamten Jahres 2002 keine besteuerten Bezüge erhalten haben, auch wenn sie Vorschüsse auf ihr Gehalt und ihre Entschädigungen erhalten haben. Vorschüsse sind nämlich gewissermaßen Darlehen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer und keine besteuerten Bezüge;

- daß 2003 sowohl die Bezüge von 2002 als auch diejenigen von 2003 als besteuerte Einkünfte angegeben werden müssen. Dadurch werden die normalerweise auf zwei Jahre verteilten Steuern in einem Mal eingefordert;

- daß abzugsfähige Ausgaben auf Ebene der Steuer der natürlichen Personen nicht abgezogen werden können;

- daß Zahlungen, die Anrecht auf eine Steuerermäßigung für langfristiges Sparen oder Bausparen geben, nicht verrechnet werden können.

Durch Artikel 388 [nunmehr 408] sollen die negativen steuerlichen Folgen dieses Zustandes beseitigt werden, indem alle vom 1. Januar bis zum 30. April 2003 vorgenommenen Berechnungen und/oder Ausgleichszahlungen von noch nicht ausgeglichenen Monaten des Jahres 2002 so behandelt werden, als ob sie im Jahr 2002 bezahlt oder zuerkannt worden wären, und zwar in Höhe von 80 % der Ausgleichszahlungen.

Auf diese Weise können die betreffenden Personalmitglieder für das Steuerjahr 2003 (Einkünfte des Jahres 2002) doch die steuerlichen Vorteile für das Steuerjahr 2003 in Anspruch nehmen und werden ihre Bezüge der Jahre 2002 und 2003 nicht im selben Jahr besteuert.

Was die 20 % betrifft, bei denen davon ausgegangen wird, daß sie im Jahr 2002 nicht bezahlt oder zuerkannt wurden, werden die normalen Steuerregeln angewandt, das heißt, daß dieser Teil als Rückstände des Jahres 2002, die 2003 ausgezahlt wurden, zusammen mit den besteuerten Einkünften des Jahres 2003 versteuert werden. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2002-2003, DOC 50-2124/001 und DOC 50-2125/001, SS. 199-200)

B.4. Aus den Vorarbeiten geht hervor, daß der Gesetzgeber mit der angefochtenen Bestimmung eine Reihe nachteiliger steuerlicher Folgen für die Personalmitglieder der lokalen Polizei beseitigen wollte, die erst 2003 den Ausgleich ihrer Gehälter, Zulagen und Entschädigungen erhalten, auf die sie 2002 Anrecht hatten, auf die sie jedoch während eines Teils des Jahres 2002 oder während des gesamten Jahres 2002 lediglich Vorschüsse erhalten haben. Aus diesem Grund sieht die angefochtene Bestimmung vor, daß für die spätestens am 30. April

2003 vorgenommenen Berechnungen oder Ausgleichszahlungen für die nicht ausgeglichenen Monate des Jahres 2002 davon ausgegangen wird, daß sie zu 80 Prozent im Jahr 2002 vorgenommen oder zuerkannt wurden.

Die klagende Partei ist jedoch der Auffassung, der Gesetzgeber sei zu Unrecht davon ausgegangen, daß die angefochtene Maßnahme vorteilhaft für die Personalmitglieder der lokalen Polizei sei, da die betreffenden Personalmitglieder ohne die Einführung dieser Bestimmung der vorteilhafteren Regelung von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des EStGB 1992 unterliegen würden.

Diese Sichtweise ist nicht annehmbar. Abgesehen von dem Umstand, daß die Personalmitglieder der lokalen Polizei, die 2002 Vorschüsse erhalten haben, sich in einer anderen Situation befinden als die Steuerpflichtigen, die der Regelung des obengenannten Artikels 171 Nr. 5 Buchstabe b) unterliegen - letztere erhalten eher in Ausnahmefällen rückständige Zahlungen -, hängt die Berechnung der Steuer unter anderem von der konkreten Situation eines jeden Steuerpflichtigen und insbesondere von den Steuerermäßigungen ab, die er für den beststeuerbaren Zeitraum 2002 in Anspruch nehmen kann.

B.5. Die angefochtene Bestimmung führt einen Behandlungsunterschied zwischen den Personalmitgliedern der lokalen Polizei ein, je nachdem, ob der Ausgleich bestimmter Rückstände spätestens bis zum 30. April 2003 oder nach diesem Datum erfolgt.

Dieser Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Datum der Ausführung des Ausgleichs der Rückstände.

Das Unterscheidungskriterium ist relevant zur Realisierung der Zielsetzung, da anzunehmen ist, daß das Datum des 30. April 2003 festgelegt wurde, damit die tatsächliche Ausführbarkeit der Ausgleichszahlungen durch die betreffenden Dienststellen berücksichtigt wird.

B.6. Die angefochtene Maßnahme ist nicht offensichtlich unverhältnismäßig im Vergleich zur Zielsetzung des Gesetzgebers.

Die angefochtene Bestimmung ist einmalig und wurde infolge der Verwaltungsschwierigkeiten angenommen, die auf die Durchführung der Organisation eines auf zwei Ebenen strukturierten integrierten Polizeidienstes zurückzuführen waren, mit der Folge, daß 2002 gewisse Personalmitglieder nur Vorschüsse auf die Bezüge und Entschädigungen erhielten.

Außerdem würde eine absolut gleiche Behandlung aller Personalmitglieder der lokalen Polizei hinsichtlich der Festlegung des Datums zur Ausführung des Ausgleichs der Rückstände den Gesetzgeber zwingen, zu prüfen, an welchem Datum für jeden einzelnen Steuerpflichtigen die Ausgleichszahlung vorgenommen wurde. Angesichts der erheblichen Verwaltungskosten einer solchen Untersuchung und der relativ geringen steuerlichen Folgen der angefochtenen Bestimmung konnte der Gesetzgeber bei der Festlegung des Datums zur Ausführung des Ausgleichs Kategorien anwenden, die die Unterschiedlichkeit der Situationen nur gewissermaßen annähernd erfassen, ohne gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung zu verstoßen.

B.7. Die klagende Partei führt ferner an, die angefochtene Bestimmung sehe willkürlich vor, daß davon ausgegangen werde, nur 80 Prozent der im Jahr 2003 ausgeglichenen Rückstände sei 2002 bezahlt worden.

Unbeschadet der vereinfachenden Betrachtungsweise, auf die in B.6 Absatz 3 verwiesen wurde, stellt der Hof fest, daß bei der Auszahlung der Vorschüsse das gleiche Verhältnis 80/20 angewandt wurde, so daß die Wahl des Prozentsatzes 80 in der angefochtenen Bestimmung nicht einer Rechtfertigung entbehrte.

B.8. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.



Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. Juni 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

A. Arts