

Geschäftsverzeichnissnr. 3007
Urteil Nr. 38/2005 vom 16. Februar 2005

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in bezug auf Artikel 171 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Mons.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Moerman und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 21. April 2004 in Sachen G. Piette gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 28. Mai 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Mons folgende präjudizielle Fragen gestellt:

1. « Verstößt Artikel 171 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB), indem er für die mittels einer freiberuflichen Tätigkeit erhaltenen Erträge, die von seiten der Behörden nicht rechtzeitig gezahlt wurden, eine getrennte Veranlagung zu dem für die gesamten anderen besteuerten Einkünfte geltenden Satz vorsieht, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, während Artikel 171 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzbuches für die unter den gleichen Umständen erhaltenen Entlohnungen eines Arbeitnehmers den Vorteil der getrennten Veranlagung vorsieht, zum durchschnittlichen Satz bezüglich der gesamten anderen besteuerten Einkünfte des letzten Vorjahres, in dem der Steuerpflichtige eine ordentliche Berufstätigkeit ausgeübt hat, wenn die Anwendung des Artikels 171 Nr. 6 des EStGB zu einer höheren Steuerbelastung führt als die Anwendung des Artikels 171 Nr. 5 des EStGB? »

2. « Verstößt Artikel 171 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er erfordert, daß zum Erhalt des Vorteils der getrennten Veranlagung für die mittels einer freiberuflichen Tätigkeit erhaltenen und von seiten der Behörden nicht rechtzeitig gezahlten Erträge drei zusätzliche Bedingungen zu erfüllen sind, die für den Steuerpflichtigen, der unter den gleichen Umständen als Arbeitnehmer entlohnt wurde, nicht gelten? »

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend EStGB 1992), dessen Nr. 6 den Gegenstand der präjudiziellen Fragen bildet, besagte in der für das Veranlagungsjahr 2001 geltenden Fassung:

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 sind getrennt besteuert, außer wenn die auf diese Weise berechnete Steuer zuzüglich der Steuer für die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die sich aus der Anwendung des besagten Artikels auf die Gesamtheit der besteuerten Einkünfte ergeben würde:

[...]

5. zum mittleren Satz entsprechend der Gesamtheit der besteuerten Einkünfte des letzten Vorjahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt hat:

[...]

b) Entlohnungen, Pensionen, Renten und Zulagen im Sinne der Artikel 31 und 34, deren Auszahlung oder Gewährung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgt;

[...]

6. zu dem für die gesamten anderen steuerbaren Einkünfte geltenden Satz:

- das einem Angestellten, der das Unternehmen verläßt, zustehende und ausgezahlte Urlaubsgeld;

- Erträge im Sinne von Artikel 23 § 1 Nr. 2, die sich auf die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten geleisteten Dienste beziehen und die durch behördliches Zutun nicht im Jahr der Leistung, sondern in einem Mal ausgezahlt werden, und zwar ausschließlich für den Teil, der proportional höher ist als Betrag von zwölf Monaten Leistung;

[...]. »

B.2.1. Der obengenannte Artikel 171 gewährt den Vorteil eines getrennten Steuersatzes den steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die die darin angeführten Entlohnungen angeben und die, insbesondere durch behördliches Zutun, erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, auf den sich diese Beträge beziehen, bezahlt wurden (Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b)), sowie den Steuerpflichtigen, die selbständig Erwerbstätige sind, die die darin angeführten Erträge angeben und denen diese, insbesondere durch behördliches Zutun, nicht im Laufe des Jahres der erbrachten Leistungen gezahlt wurden (Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich).

B.2.2. Artikel 171 des EStGB 1992 schafft zwei Behandlungsunterschiede zwischen diesen beiden Kategorien von Steuerpflichtigen: Einerseits gilt für Arbeitnehmer eine Veranlagung zum mittleren Steuersatz entsprechend der Gesamtheit der steuerbaren Einkünfte des letzten Vorjahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt hat, während für die selbständig Erwerbstätigen eine getrennte Veranlagung zu dem Satz für die gesamten anderen steuerbaren Einkünfte gilt; andererseits wird die getrennte Veranlagung für diese letztgenannte Kategorie von Steuerpflichtigen nur gewährt, wenn sich die Erträge auf die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten geleisteten Handlungen beziehen, wenn sie in einem Mal ausgezahlt werden und wenn sich die getrennte Veranlagung nur auf den Teil der Erträge bezieht, der proportional höher ist als Betrag von zwölf Monaten Leistung.

B.3. Es gibt grundsätzliche Unterschiede zwischen selbständig Erwerbstätigen 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. Trotzdem wurde ihnen ein ähnlicher Vorteil in bezug auf den Steuersatz auf gewisse Einkünfte gewährt, wenn diese durch behördliches Zutun verspätet ausgezahlt werden. In dieser Hinsicht können sie als vergleichbar angesehen werden.

B.4. 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 besteuerbaren Einkünfte, einschließlich derjenigen, die getrennt versteuert werden können, für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhafter ist.

B.5. Mit Artikel 93 des früheren Einkommensteuergesetzbuches, aus dem der fragliche Artikel 171 geworden ist, wollte der Gesetzgeber die strengen Folgen einer strikten Anwendung der Progression der Steuer der natürlichen Personen vermeiden für Steuerpflichtige, die gewisse Einkünfte von eher außergewöhnlicher Art erhalten. Laut den Vorarbeiten bezweckte der Gesetzgeber, « die Progression der Steuer abzubremsen, wenn das besteuerbare Einkommen nicht regelmäßige Einkünfte beinhaltet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

B.6. Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich geht von einer ähnlichen Absicht aus. In der Begründung des Gesetzes vom 4. August 1978 zur wirtschaftlichen Neuorientierung (mit dem der obengenannte Artikel 93 abgeändert wurde) wurde folgendes angeführt:

« Beim heutigen Stand der Gesetzgebung werden Honorare und andere Erträge, die sich auf die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten geleisteten Dienste beziehen und die durch behördliches Zutun nicht im Jahr der Leistung, sondern in einem Mal ausgezahlt werden, unter Anwendung des normalen Steuersatzes als Einkommen des Jahres der Auszahlung besteuert.

Um dies zu beheben, wird vorgeschlagen, auf die Honorare und anderen vergleichbaren Erträge ein ähnliches System anzuwenden wie das bereits für das ‘ vorzeitige Urlaubsgeld ’ der Angestellten geltende System.

Dies bedeutet faktisch, daß rückständige Honorare usw. zu dem Satz besteuert werden, der normalerweise für zwölf Monate Leistung gilt. » (*Parl. Dok.*, Senat, 1977-1978, Nr. 415/1, S. 33 und 34)

Im Senatsausschuß gab der Minister folgende Erläuterung:

« Honorare, die sich auf die während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten geleisteten Dienste beziehen und die durch behördliches Zutun nicht im Jahr der Leistung, sondern in einem Mal ausgezahlt werden, werden derzeit im Laufe des Jahres der Auszahlung besteuert, und der progressive Steuersatz wird vollständig angewandt.

In Artikel 51 des Entwurfs wird ein ähnliches System vorgeschlagen, wie es bereits für das ‘ vorzeitige Urlaubsgeld ’ der Angestellten gilt; in Zukunft werden die Honorare folglich in zwei Teile aufgeteilt:

a) Ein erster Teil, der zwölf Monaten Leistung entspricht, wird den anderen Einkünften des Jahres hinzugefügt und damit besteuert.

b) Ein zweiter Teil - der restliche Teil - wird getrennt veranlagt zu dem Satz, der für die unter Buchstabe a) genannten Einkommen gilt. » (ebenda, Nr. 415/2, S. 71)

B.7. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung erfordert nicht, daß die Steuervorteile den Arbeitnehmern und den selbständig Erwerbstätigen zu den gleichen Bedingungen gewährt werden, da die Systeme sich aus unterschiedlichen Auffassungen ergeben und die Situation dieser beiden Kategorien es rechtfertigt, daß sie unterschiedlich behandelt werden.

B.8.1. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, daß die Einkünfte der selbständig Erwerbstätigen aufgrund ihres eigentlichen Statuts aus verschiedenen Quellen stammen und daß der Gesamtbetrag der Bruttoberufseinkünfte nach Abzug der beruflichen Aufwendungen und gegebenenfalls der beruflichen Verluste erst nach Ablauf des Jahres der Einnahme dieser Einkünfte ermittelt werden kann.

B.8.2. Man muß auch berücksichtigen, daß die Einkünfte und Entlohnungen der selbständig Erwerbstätigen beziehungsweise der Arbeitnehmer in der Regel für die Erstgenannten unregelmäßig sind und von einem Jahr zum anderen sehr unterschiedlich sein können und für die Zweitgenannten vorher festgelegt sind und sich nicht ändern.

B.8.3. In Anbetracht dieser Elemente konnte der Gesetzgeber, als er die rückständigen Entlohnungen und Honorare der beiden Berufskategorien zu einem getrennten Satz veranlagte, wenn die Verzögerung durch behördliches Zutun entstanden ist, beschließen, die rückständigen Entlohnungen der Arbeitnehmer zum mittleren Satz entsprechend der Gesamtheit der besteuerebaren Einkünfte des letzten Vorjahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt hat, zu besteuern; die Löhne werden nämlich normalerweise regelmäßig an vereinbarten Fälligkeitsdaten ausgezahlt, so daß davon ausgegangen werden kann, daß eine nach Ablauf des Veranlagungszeitraums gezahlte rückständige Entlohnung sich auf diesen Zeitraum bezieht. Es ist hingegen nicht außergewöhnlich, selbst unabhängig von einer durch behördliches Zutun entstandenen Verspätung, daß Honorare, deren Betrag ändern kann, ausgezahlt werden, nachdem die Leistungen während eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten erbracht wurden.

Indem der Gesetzgeber zu Gunsten der betreffenden Steuerpflichtigen von der Regel abwich, wonach die Steuern auf die gesamten Einkünfte erhoben werden, die während eines Veranlagungszeitraums von einem Jahr eingenommen werden (ungeachtet dessen, ob diese Einkünfte sich auf Berufstätigkeiten dieses Zeitraums oder auf Berufstätigkeiten aus einem vorherigen Veranlagungszeitraum beziehen), konnte er also, ohne eine Diskriminierung zu schaffen, den Vorteil der getrennten Besteuerung auf den Teil dieser Einkünfte beschränken, der proportional höher ist als der Betrag von zwölf Monaten Leistungen, wenn die Einkünfte in einem Mal ausbezahlt wurden (zweite präjudizielle Frage).

B.9.1. Hierdurch erweckt die in Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich vorgesehene Abweichung zwar den Eindruck, daß der Gesetzgeber davon ausgeht, daß der diesen Anteil der Einkünfte überschreitende Teil sich auf einen vorherigen Veranlagungszeitraum bezieht, während diese Einkünfte aufgrund dieser Bestimmung dem für die gesamten anderen steuerbaren Einkünfte desselben Zeitraums geltenden Satz unterliegen.

B.9.2. Der Gesetzgeber hätte zwar, ohne gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung zu verstoßen, auf diese Einkünfte den mittleren Satz bezüglich der anderen Einkünfte des Vorjahres anwenden können, wie er es für Arbeitnehmer getan hat. Der Behandlungsunterschied, den er zwischen den selbständig Erwerbstätigen und den Arbeitnehmern schafft, indem er dies nicht tut (erste präjudizielle Frage), läßt sich jedoch dadurch rechtfertigen, daß sich aufgrund der für die Zahlung der Einkünfte der zweiten Kategorie geltenden Fälligkeitsfristen der Zeitraum, auf den sich diese Einkünfte beziehen, auf unanfechtbare Weise bestimmen läßt, so daß es gerechtfertigt ist, diesen Steuerpflichtigen nicht den in Artikel 171 Nr. 5 vorgesehenen Vorteil des mittleren Satzes bezüglich der gesamten Einkünfte des letzten Vorjahres vorzuenthalten.

B.10. Die beiden präjudiziellen Fragen sind verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 171 Nr. 6 zweiter Gedankenstrich des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht 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 16. Februar 2005, durch den Richter P. Martens, in Vertretung des Vorsitzenden M. Melchior, der gesetzmäßig verhindert ist, der Verkündung des vorliegenden Urteils beizuwohnen.

Der Kanzler,

Der stellv. Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) P. Martens