

Geschäftsverzeichnissnr. 6054
Entscheid Nr. 7/2015 vom 22. Januar 2015

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2008 geltenden Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 29. September 2014 in Sachen Werner De Clippel und Melinda Capalad gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 8. Oktober 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (in der für das Steuerjahr 2008 geltenden Fassung) gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem nach dieser Bestimmung die Entschädigungen für zeitweilige Arbeitsunfähigkeit, deren Zahlung durch Verschulden einer öffentlichen Behörde oder aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen, nur dann getrennt steuerpflichtig sind, und zwar zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte, wenn diese Entschädigungen Arbeitnehmern zustehen, die den Rechtsvorschriften in Bezug auf die Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder verordnungsrechtlichen Statut unterliegen, während Entschädigungen für zeitweilige Arbeitsunfähigkeit, die anderen Steuerpflichtigen wie Selbständigen oder Freiberuflern unter den gleichen Umständen zustehen, nur zum progressiven Steuersatz besteuert werden können? ».

Am 22. Oktober 2014 haben die referierenden Richter E. Derycke und P. Nihoul in Anwendung von Artikel 72 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof den Gerichtshof davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, vorzuschlagen, die Untersuchung der Rechtssache durch einen Vorverfahrensentscheid zu erledigen.

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches in der für das Steuerjahr 2008 geltenden Fassung, der bestimmt:

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die aus der Anwendung vorerwählter Artikel auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte hervorgehen würde:

[...]

5. zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte:

[...]

b) in den Artikeln 31 und 34 erwähnte Entlohnungen, Pensionen, Renten oder Zulagen, deren Zahlung oder Zuerkennung durch Verschulden einer öffentlichen Behörde oder aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen ».

B.2. Der vorliegende Richter fragt, ob die betreffende Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, insofern sie vorsehe, dass die Entschädigungen für zeitweilige Arbeitsunfähigkeit, deren Zahlung durch Verschulden einer öffentlichen Behörde oder aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgt sei, auf den sie sich tatsächlich bezögen, nur dann getrennt steuerpflichtig seien, und zwar zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit gehabt habe, wenn diese Entschädigungen Arbeitnehmern zustünden, die den Rechtsvorschriften in Bezug auf die Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder verordnungsrechtlichen Statut unterlägen, während Entschädigungen für zeitweilige Arbeitsunfähigkeit, die anderen Steuerpflichtigen wie Selbständigen oder Freiberuflern unter den gleichen Umständen zustünden, nur zum progressiven Steuersatz besteuert werden könnten.

B.3. In seinem Entscheid Nr. 36/2005 vom 16. Februar 2005 hat der Gerichtshof über Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des EStGB 1964 befunden, der einen ähnlichen Inhalt hat wie die nunmehr in Rede stehende Bestimmung.

In diesem Entscheid hat der Gerichtshof erkannt, dass Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstößt, insofern Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall, deren Festsetzung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgte, von seinem Anwendungsbereich ausgeschlossen werden:

« B.4.2. Der Anwendungsbereich der fraglichen Bestimmung wird begrenzt einerseits durch die Verweisung auf die Entlohnungen, Pensionen, Renten und Zulagen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) und Nr. 5 des EStGB 1964 und andererseits durch die Bedingung, dass die Auszahlung oder Gewährung der genannten Einkünfte nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit beziehen, erfolgt ist, und zwar durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls.

Bei den Entlohnungen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) des EStGB 1964 handelt es sich um die Entlohnungen von Arbeitnehmern, die der Gesetzgebung über die Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder verordnungsmäßigen Statut unterliegen, zu denen gemäß Artikel 26 Absatz 2 Nr. 3 des EStGB 1964 die Entschädigungen gehören, die als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Einkommensausfall gezahlt werden.

Auf Entschädigungen, die als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall von Gewinnen, Erträgen und anderen Entlohnungen als die Entlohnungen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) des EStGB 1964 gezahlt werden, ist die fragliche Bestimmung nicht anwendbar.

B.4.3. Aus dem vorgelegten Sachverhalt und der Begründung des Verweisungsurteils geht hervor, dass das vor dem verweisenden Richter anhängige Verfahren sich auf Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall bezieht.

Der Hof muss sich folglich über die Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Norm nur insofern äußern, als die Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall von deren Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.

B.5. 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. Dennoch kann der Umstand, dass eine Entschädigung als Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall des Berufseinkommens durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandenseins eines Streitfalls verspätet ausgezahlt, festgesetzt oder gewährt wird, sich sowohl für selbständig Erwerbstätige als auch für Arbeitnehmer ungünstig auf die zu zahlenden Steuern auswirken. In dieser Hinsicht kann man davon ausgehen, dass sie vergleichbar sind.

B.6. Artikel 93 des EStGB 1964 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 1964, 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 71 ff. des EStGB 1964 angeführten abzugsfähigen Ausgaben. Auf diese Summe wird die Steuer berechnet nach den in den Artikeln 77 ff. desselben Gesetzbuches festgelegten Regeln.

Artikel 93 des EStGB 1964 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.7. Mit Artikel 93 des EStGB 1964 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.8.1. Bis zum Inkrafttreten des königlichen Erlasses Nr. 29 vom 30. März 1982 ‘ zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches bezüglich der Besteuerung der Ersatzeinkünfte ’ wurden gemäß Artikel 93 § 1 Nr. 2 Buchstabe b) des EStGB 1964 die Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall der Globalisierung der verschiedenen Einkommenskategorien entzogen und getrennt besteuert zu einem besonderen Steuersatz, außer wenn die auf diese Weise berechnete Steuer zuzüglich der Steuer für die anderen Einkünfte höher war als die Steuer, die sich aus der Anwendung der allgemeinen Besteuerungsregeln auf die Gesamtheit der besteuerten Einkünfte ergeben würde.

Daraus ist zu schlussfolgern, dass der Gesetzgeber vor dem Inkrafttreten des obengenannten königlichen Erlasses Nr. 29 die erwähnten Entschädigungen als ‘ unregelmäßige Einkünfte ’ einstufte, für die die Progression der Steuer gebremst werden sollte.

Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Einkommensausfall wurden grundsätzlich nicht der Globalisierung der verschiedenen Einkommenskategorien entzogen, außer wenn die Anwendungsbedingungen der fraglichen Bestimmung erfüllt waren, insbesondere wenn deren Auszahlung oder Gewährung durch behördliches Zutun oder wegen des Vorhandensein eines Streitfalls nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, auf den sie sich in Wirklichkeit bezogen, erfolgte.

B.8.2. Durch den obengenannten königlichen Erlass Nr. 29 vom 30. März 1982 wurde die Regelung der getrennten Besteuerung der Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall aufgehoben. In dem Bericht an den König ist hierüber Folgendes zu lesen:

‘ Die Artikel 1, 2, 3, 7 und 8 dieses Entwurfs sind sozusagen zwingend eine direkte Folge der Änderung des Systems; sie sollen nämlich den derzeit bestehenden Behandlungsunterschied - der durch nichts gerechtfertigt ist - zwischen den Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall von Berufseinkünften, je nachdem, ob es sich um “ Gewinne ” oder “ Erträge ” oder aber um “ Entlohnungen ” handelt (getrennte Besteuerung bei den Erstgenannten und Globalisierung bei den Zweitgenannten) beenden. ’ (*Belgisches Staatsblatt*, 1. April 1982, S. 3733)

B.9. Insofern die fragliche Bestimmung auf Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Ausfall der Entlohnungen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstabe a) jedoch nicht auf vergleichbare Entschädigungen als Ersatz für einen zeitweiligen Gewinnausfall anwendbar ist, erhält das EStGB 1964 ohne Rechtfertigung teilweise den im obengenannten Bericht an den König bemängelten Behandlungsunterschied aufrecht. Dies gilt um so mehr, als die selbständig Erwerbstätigen im Gegensatz zu der Regelung für einen ‘ zeitweiligen ’ Einkommensausfall für den ‘ ständigen ’ Einkommensausfall sehr wohl auf die gleiche Weise behandelt werden wie die Arbeitnehmer.

B.10. Der Umstand, dass es grundsätzliche Unterschiede zwischen selbständig Erwerbstätigen einerseits und Arbeitnehmern andererseits gibt, und insbesondere der Umstand, dass sich die Einkünfte der selbständig Erwerbstätigen von Jahr zu Jahr ändern können, während die Entlohnung der Arbeitnehmer im voraus festgelegt wird und normalerweise nicht unsicheren Schwankungen unterliegt, kann im Gegensatz zu den Behauptungen des Ministerrates in diesem Fall den Behandlungsunterschied nicht rechtfertigen. Das besteuere Einkommen umfasst in diesem Fall nämlich auch Entschädigungen als Ersatz für einen zeitweiligen Einkommensausfall,

der sowohl für selbständig Erwerbstätige als auch für Arbeitnehmer von Jahr zu Jahr unterschiedlich sein kann ».

B.4. Aus den gleichen Gründen wie denjenigen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 36/2005 dargelegt worden sind, ist die nunmehr in Rede stehende Bestimmung unvereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.5. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2008 geltenden Fassung verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern Entschädigungen als vollständiger oder teilweiser Ersatz für einen zeitweiligen Einkommensausfall, deren Festsetzung durch Verschulden einer öffentlichen Behörde oder aufgrund des Vorhandenseins einer Streitsache erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen, von seinem Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 22. Januar 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen