

Geschäftsverzeichnismrn. 6179 und 6180

Entscheid Nr. 49/2016  
vom 24. März 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe c) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 2003 bis 2004 geltenden Fassung, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem vorsitzenden Richter A. Alen, dem Präsidenten 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 Richters A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

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

In zwei Entscheiden vom 24. März 2015 in Sachen Roland Thienpont gegen den belgischen Staat, deren Ausfertigungen am 3. April 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen sind, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *c*) des EStGB 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem es keine objektive und vernünftige Rechtfertigung gibt für den gemachten Unterschied zwischen einerseits den Ausgleichsentschädigungen, die nach der Einstellung bezogen wurden (Artikel 28 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe *a*) des EStGB 1992) und getrennt steuerpflichtig sind zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt hat, und andererseits den Ausgleichsentschädigungen, die während der Ausübung der Berufstätigkeit bezogen wurden (Artikel 27 Absatz 2 Nr. 4 Buchstabe *a*) des EStGB 1992) und getrennt steuerpflichtig sind zu 16,5 oder 33 Prozent (Artikel 171 Nr. 1 Buchstabe *c*) und 171 Nr. 4 Buchstabe *b*) des EStGB 1992)? ».

(...)

Diese unter den Nummern 6179 und 6180 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der für die Steuerjahre 2003 und 2004 geltenden Fassung.

Dieser Artikel bestimmte:

« 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:

1. zum Steuersatz von 33 Prozent:

[...]

*c*) unbeschadet der Anwendung von Nr. 4 Buchstabe *b*), in Artikel 28 Absatz 1 Nr. 1 erwähnte Einstellungsmehrwerte auf immaterielle Anlagen und in den Artikeln 25 Nr. 6 Buchstabe *a*) und 27 Absatz 2 Nr. 4 Buchstabe *a*) erwähnte Entschädigungen, die als Ausgleich für eine Verringerung der Tätigkeit bezogen werden, in dem Maße, wie sie die steuerpflichtigen

Nettogewinne oder -profite aus der nicht mehr ausgeübten Tätigkeit, die während vier Jahren vor dem Jahr der Einstellung oder der Verringerung der Tätigkeit erzielt wurden, nicht übersteigen.

Unter steuerpflichtigen Nettogewinnen oder -profiten jedes in vorhergehendem Absatz erwähnten Jahres versteht man die gemäß Artikel 23 § 2 Nr. 1 festgelegten Einkünfte, mit Ausnahme jedoch der gemäß vorliegendem Unterabschnitt getrennt besteuerten Einkünfte,

[...]

4. zum Steuersatz von 16,5 Prozent:

a) Mehrwerte, die auf Sachanlagen oder Finanzanlagen, die zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung seit mehr als fünf Jahren zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden und für die nicht für die in Artikel 47 erwähnte gestaffelte Besteuerung optiert wurde, und auf andere Aktien oder Anteile, die seit mehr als fünf Jahren erworben sind, verwirklicht werden.

Die in vorhergehendem Absatz vorgesehene Bedingung in Bezug auf die fünfjährige Anlage gilt jedoch nicht, wenn die Mehrwerte anlässlich der vollständigen und definitiven Einstellung der Berufstätigkeit oder eines oder mehrerer Teile davon verwirklicht werden,

[...]

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,

c) in Artikel 28 Absatz 1 Nr. 2 und 3 Buchstabe a) erwähnte Gewinne oder Profite aus einer vorherigen Berufstätigkeit,

[...] ».

B.1.2. Artikel 28 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe a) des EStGB 1992 bezieht sich auf die Entschädigungen, die nach der Einstellung einer Tätigkeit bezogen werden als Ausgleich für Handlungen oder anlässlich von Handlungen, die zu einer Verringerung der Tätigkeit, der Gewinne oder der Profite geführt haben können.

Artikel 27 Absatz 2 Nr. 4 Buchstabe b) des EStGB 1992 bezieht sich auf die Entschädigungen jeglicher Art, die während der Ausübung der Berufstätigkeit bezogen werden.

B.2. Artikel 171 des EStGB 1992 weicht in Bezug auf die darin aufgezählten Einkünfte von dem Grundsatz der Globalisierung ab, wonach das mit der Steuer der natürlichen Personen besteuerbare Einkommen aus der Gesamtheit der Nettoeinkünfte besteht, nämlich der Summe der Nettoeinkünfte der in Artikel 6 des EStGB 1992 aufgezählten Kategorien, das heißt Einkünfte aus unbeweglichen Gütern, Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, Berufseinkünfte und verschiedene Einkünfte, abzüglich der in den Artikeln 104 bis 116 des EStGB 1992 angeführten abzugsfähigen Ausgaben. Auf diese Summe wird die Steuer nach den in den Artikeln 130 ff. festgelegten Regeln berechnet.

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.3. Mit dieser besonderen Berechnungsweise und diesen besonderen Steuersätzen 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. Gemäß den Vorarbeiten zu Artikel 23 des Gesetzes vom 20. November 1962 zur Reform der Einkommensteuern, aus dem später Artikel 171 des EStGB 1992 geworden ist, der die getrennten Veranlagungen eingeführt hat, bezweckte der Gesetzgeber, « die Progression der Steuer abzubremsen, wenn das besteuerbare Einkommen nicht periodische Einkünfte beinhaltet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

B.4. Der Gerichtshof wird gebeten, den Behandlungsunterschied zu prüfen, der durch die fragliche Bestimmung eingeführt werde zwischen Ausgleichsentschädigungen, die nach der Einstellung der Berufstätigkeit bezogen und zum Durchschnittssteuersatz besteuert würden, und Ausgleichsentschädigungen, die während der Berufstätigkeit bezogen und zum Steuersatz von 16,5 Prozent oder 33 Prozent besteuert würden.

B.5. Aus dem Vorlageentscheid geht hervor, dass der Appellationshof den Standpunkt vertreten hat, dass auf die ausgezahlte Ausgleichsentschädigung Artikel 28 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe a) des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe c) des EStGB 1992 Anwendung finde und dass sie zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit ausgeübt habe, besteuert werden müsse, nämlich 50,9 Prozent für das Steuerjahr 2003 und 42,8 Prozent für das Steuerjahr 2004.

B.6.1. Ursprünglich wollte der Gesetzgeber die nach der Einstellung der Berufstätigkeit bezogenen Entschädigungen als Ausgleich für Handlungen oder anlässlich von Handlungen, die zu einer Verringerung der Tätigkeit, der Gewinne oder der Profite geführt haben können, zu einem Steuersatz von 15 Prozent besteuern (Artikel 6 § 3 Absatz 2 und § 6 Absatz 2 Nr. 2 in Verbindung mit Artikel 23 § 2 Nr. 2 Buchstabe *b*) des Gesetzes vom 20. November 1962 zur Reform der Einkommensteuern).

Das Fehlen einer ausdrücklichen und deutlichen Angabe der nach der Einstellung der Berufstätigkeit bezogenen Ausgleichsentschädigungen durch gewisse Steuerpflichtige, um der Steuer zu entgehen, wurde ebenfalls aufgegriffen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1979-1980, Nr. 323/1, S. 6).

B.6.2. Im Anschluss daran wurde durch Artikel 8 des Gesetzes vom 8. August 1980 über die Haushaltsvorschläge 1979-1980 eine neue Nr. 3 in Artikel 31 des EStGB 1964 eingeführt (nunmehr Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *c*) des EStGB 1992), der bestimmte:

« 3. die Entschädigungen jeglicher Art, die nach dieser Einstellung bezogen werden als Ausgleich für Handlungen oder anlässlich von Handlungen, die zu einer Verringerung der Tätigkeit, der Gewinne oder der Profite geführt haben können, oder als vollständiger oder teilweiser Ersatz eines zeitweiligen Gewinn- oder Profitausfalls ».

Gemäß Artikel 25 des Gesetzes vom 8. August 1980 wurde auf diese Entschädigungen der gleiche Steuersatz angewandt wie auf die in Artikel 31 Nr. 2 des EStGB 1964 erwähnten « Gewinne und Profite, die nach der Einstellung bezogen oder festgestellt werden und aus der vorherigen Berufstätigkeit stammen », nämlich der Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte, außer wenn die Globalisierung vorteilhafter ist.

B.7. Wie aus dem in B.3 angeführten Ziel hervorgeht, werden die Ausgleichsentschädigungen, die nach der Einstellung der Berufstätigkeit bezogen werden, von der Globalisierung der Einkünfte ausgeklammert und werden sie zum Durchschnittssteuersatz besteuert, weil sie keine periodischen Einkünfte sind und eine außerordentliche Beschaffenheit aufweisen.

Der Gesetzgeber hat sich dafür entscheiden, analog zum geltenden Steuersatz für Kündigungsentschädigungen, die Arbeitnehmern bei der Beendigung ihres Arbeitsvertrags ausbezahlt werden (Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992) und für Entlohnungen,

Pensionen, Renten oder Zulagen, deren Zahlung oder Zuerkennung erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums erfolgte, auf den sie sich tatsächlich beziehen (Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) des EStGB 1992), die betreffenden Ausgleichsentschädigungen zum Durchschnittssteuersatz zu besteuern.

B.8.1. Die Ausgleichsentschädigungen, die während der Berufstätigkeit bezogen werden, sind ebenso wie die Ausgleichsentschädigungen, die nach der Berufstätigkeit bezogen werden, nicht periodisch und außerdem außergewöhnlich. Sie werden ebenfalls von dem Grundsatz der Globalisierung ausgeklammert; nur der anwendbare Steuersatz ist unterschiedlich.

B.8.2. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuersatz festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über eine weitgehende Ermessensbefugnis.

Steuermaßnahmen bilden nämlich einen wesentlichen Bestandteil der Wirtschafts- und Sozialpolitik. Sie sichern nicht nur zu einem wesentlichen Teil die Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen; sie bieten dem Gesetzgeber auch die Möglichkeit, Lenkungs- und Korrekturmaßnahmen zu ergreifen und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die bei der Erhebung und der Verwendung von Mitteln getroffen werden, gehören daher zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers. Folglich obliegt es dem Gesetzgeber, über den anwendbaren Steuersatz zu entscheiden.

B.8.3. Der in B.4 beschriebene Behandlungsunterschied entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung, da aus dem in B.2 Erwähnten hervorgeht, dass das durch die fragliche Bestimmung (Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *c*) des EStGB 1992) eingeführte System der Ausgleichsentschädigungen analog zu dem System ist, das für die Einkünfte aus der Berufstätigkeit eingeführt wurde (Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *b*) desselben Gesetzbuches) und da sich im Übrigen aus dem in B.7 Erwähnten ergibt, dass die Steuerpflichtigen, die Gewinne oder Profite erhalten, auf eine Weise behandelt werden, die analog zu derjenigen ist, die für die Steuerpflichtigen vorgesehen ist, die Entlohnungen erhalten.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *c*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 2003 und 2004 geltenden Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 24. März 2016.

Der Kanzler,

Der vors. Richter,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen