

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 6393
Entscheid Nr. 111/2017 vom 12. Oktober 2017

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Arlon.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und E. De Groot, und den Richtern A. Alen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût und T. Giet, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 6. April 2016 in Sachen Benoît Bams und Carine Marliere gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 8. April 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Arlon, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches, dahin ausgelegt, dass bei Festlegung einer gemeinsamen Veranlagung der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten auf den Ehepartner, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, angerechnet wird, auch wenn dieses Einkommen steuerfrei ist in Anwendung einer Bestimmung des internationalen Rechts, die diese Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt vorsieht, so dass dieser Steuervorteil verloren geht, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1. Befragt wird der Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für ein Kind zu Lasten auf den Ehepartner, der das höchste steuerpflichtige Einkommen habe, anzurechnen sei, auch wenn dieses Einkommen steuerfrei sei in Anwendung einer Bestimmung des internationalen Rechts, die diese Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt vorsehe, so dass dieser Steuervorteil verloren gehe.

B.2.1. Aus dem Sachverhalt der dem vorlegenden Richter unterbreiteten Streitsache geht hervor, dass sich die Frage auf Artikel 134 des EStGB 1992 in der auf das Steuerjahr 2013 anwendbaren Fassung bezieht. Er bestimmt:

« § 1. Der Steuerfreibetrag umfasst die Summe des eventuell erhöhten Grundbetrags und der in den Artikeln 132 und 133 erwähnten Zuschläge.

§ 2. Der Steuerfreibetrag wird auf die aufeinander folgenden Einkommensteilbeträge angerechnet, wobei mit dem ersten begonnen wird.

§ 3. Der Teil des Steuerfreibetrags, der nach Anwendung der Paragraphen 1 und 2 nicht angerechnet ist, wird in dem Maße, wie er in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 1 bis 6 erwähnte Zuschläge betrifft, in eine erstattungsfähige Steuergutschrift umgewandelt.

Die Steuergutschrift entspricht dem Teil des Steuerfreibetrags, der in Anwendung von Absatz 1 umgewandelt werden kann, multipliziert mit dem auf den entsprechenden Einkommensteilbetrag anwendbaren Steuersatz, wobei ein Höchstbetrag von 250 EUR pro Kind zu Lasten gilt.

Vorliegender Paragraph ist nicht anwendbar auf:

- Steuerpflichtige, die Berufseinkünfte beziehen, die aufgrund eines Abkommens steuerfrei sind und nicht für die Berechnung der Steuer auf ihre anderen Einkünfte berücksichtigt werden,

- den Ehepartner eines im ersten Gedankenstrich erwähnten Steuerpflichtigen, der gemäß Artikel 126 § 2 Absatz 1 Nr. 4 einzeln veranlagt wird.

§ 4. Bei Festlegung einer gemeinsamen Veranlagung wird wie folgt vorgegangen:

1. Der Steuerfreibetrag wird pro Ehepartner festgelegt.

2. Die in Artikel 132 erwähnten Zuschläge werden auf den Ehepartner angerechnet, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat.

3. Ist das steuerpflichtige Einkommen eines der beiden Ehepartner niedriger als sein Steuerfreibetrag, wird der Restbetrag dem Steuerfreibetrag des anderen Ehepartners hinzugefügt.

4. Der Teil der Steuerfreibeträge der Ehepartner, der nach Anwendung der Nummern 1 bis 3 nicht angerechnet ist, wird in dem Maße, wie er in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 1 bis 6 erwähnte Zuschläge betrifft, in eine erstattungsfähige Steuergutschrift umgewandelt.

5. Die Steuergutschrift entspricht dem Teil des Steuerfreibetrags, der in Anwendung von Nr. 4 umgewandelt werden kann, multipliziert mit dem Steuersatz, der auf den entsprechenden Einkommensteilbetrag beim Ehepartner, der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat, anwendbar ist, wobei ein Höchstbetrag von 250 EUR pro Kind zu Lasten gilt ».

B.2.2. Artikel 132 des EStGB 1992, auf den in der fraglichen Bestimmung Bezug genommen wird, sieht eine Erhöhung des steuerfreien Grundbetrags für Kinder zu Lasten vor. Die Zuschläge wurden auf folgende Beträge festgelegt:

« 1. für ein Kind: 870 EUR,

2. für zwei Kinder: 2.240 EUR,

3. für drei Kinder: 5.020 EUR,

4. für vier Kinder: 8.120 EUR,

5. für mehr als vier Kinder: 8.120 EUR, erhöht um 3.100 EUR für jedes weitere Kind nach dem vierten,

6. einen Zusatzbetrag von 325 EUR für jedes Kind, das am 1. Januar des Steuerjahres noch keine drei Jahre alt ist, wobei dieser Zuschlag nicht zusammen mit der in Artikel 145³⁵ erwähnten Ermäßigung für Kinderbetreuung angewandt werden kann,

[...] ».

B.3. Aus dem Vorlageurteil geht hervor, dass der Streitfall ein Ehepaar betrifft, wobei der Ehepartner mit dem höchsten Einkommen Beamter bei der internationalen Organisation Eurocontrol ist. Seine Gehälter und sonstigen Bezüge sind somit von der belgischen Steuer befreit gemäß Artikel 3 von Anlage III des Protokolls vom 27. Juni 1997 (nachstehend: Protokoll vom 27. Juni 1997) zur Neufassung des Internationalen Übereinkommens vom 13. Dezember 1960 über Zusammenarbeit zur Sicherung der Luftfahrt « Eurocontrol », der bestimmt:

« 1. Der Generaldirektor der Agentur und die Mitglieder des Personals der Organisation werden einer Steuer unterworfen, die zugunsten der Organisation auf die ihnen von dieser gezahlten Gehälter und sonstigen Bezüge nach Maßgabe der von der Generalversammlung festgelegten Vorschriften und Bedingungen erhoben wird. Die Gehälter und sonstigen Bezüge sind von der innerstaatlichen Einkommensteuer befreit.

Die Mitgliedstaaten können jedoch die von der innerstaatlichen Einkommensteuer befreiten Gehälter und sonstigen Bezüge bei der Berechnung der Steuer auf andere Einkünfte der Empfänger dieser Gehälter und Bezüge berücksichtigen.

[...] ».

B.4.1. Das steuerpflichtige Einkommen wird in Artikel 6 des EStGB 1992 definiert:

« Das steuerpflichtige Einkommen besteht aus der Gesamtheit der Nettoeinkünfte abzüglich der abzugsfähigen Ausgaben.

Die Gesamtheit der Nettoeinkünfte entspricht der Summe der Nettoeinkünfte nachstehender Kategorien:

1. Einkünfte aus unbeweglichen Gütern,
2. Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern,
3. Berufseinkünfte,
4. verschiedene Einkünfte ».

B.4.2. Die fragliche Bestimmung ist in Verbindung mit Artikel 155 des EStGB 1992 zu betrachten, der sich auf die Ermäßigung für Einkünfte ausländischer Herkunft bezieht. In der auf das Steuerjahr 2013 anwendbaren Fassung bestimmt dieser Artikel:

« Einkünfte, die aufgrund internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, werden für die Festlegung der Steuer berücksichtigt, wobei die Steuer jedoch im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien Einkünfte an der Gesamtheit der Einkünfte ermäßigt wird.

Dies gilt ebenfalls für:

- Einkünfte, die aufgrund anderer internationaler Verträge oder Abkommen steuerfrei sind, sofern sie eine Progressionsvorbehaltsklausel vorsehen,

- Berufseinkünfte, die Mitgliedern und ehemaligen Mitgliedern des Europäischen Parlaments oder ihren Rechtsnachfolgern gezahlt oder zuerkannt werden und der europäischen Gemeinschaftssteuer unterliegen.

Wird eine gemeinsame Veranlagung festgelegt, wird die Ermäßigung pro Steuerpflichtigen auf die Gesamtheit seiner Nettoeinkünfte berechnet ».

B.4.3. In seiner Entscheidung vom 30. Oktober 2015 (F.14.0160.F) hat der Kassationshof im Zusammenhang mit den vorerwähnten Bestimmungen geurteilt:

« Aufgrund von Artikel 6 des EStGB 1992 besteht das steuerpflichtige Einkommen für die Steuer der natürlichen Personen aus der Gesamtheit der Nettoeinkünfte abzüglich der abzugsfähigen Ausgaben, wobei diese Gesamtheit der Nettoeinkünfte die Summe der Nettoeinkommen der folgenden Kategorien ist: (1) Einkünfte aus unbeweglichen Gütern; (2) Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern; (3) Berufseinkünfte; (4) verschiedene Einkünfte.

Gemäß Artikel 23 § 2 dieses Gesetzbuches ist unter dem Nettobetrag der Berufseinkünfte der Gesamtbetrag dieser Einkünfte zu verstehen, mit Ausnahme der steuerfreien Einkünfte und nach aufeinander folgendem Abzug der Werbungskosten und der beruflichen Verluste.

Aufgrund von Artikel 3 Absatz 1 des Zusatzprotokolls vom 6. Juli 1970 zum Internationalen Übereinkommen über Zusammenarbeit zur Sicherung der Luftfahrt 'Eurocontrol' vom 13. Dezember 1960, abgeändert durch Artikel 1 des Protokolls vom 21. November 1978, unterliegen die Personalmitglieder der Organisation einer Steuer, die zugunsten der Organisation auf die ihnen von dieser gezahlten Gehälter und sonstigen Bezüge erhoben wird. Ab dem Datum der Anwendung dieser Steuer sind die Gehälter und sonstigen Bezüge von der innerstaatlichen Einkommensteuer befreit. Die Vertragsstaaten können jedoch die somit befreiten Gehälter und sonstigen Bezüge bei der Berechnung der Steuer auf andere Einkünfte berücksichtigen.

In Anwendung dieser Möglichkeit ist in Artikel 155 des EStGB 1992, in der auf das Steuerjahr 2006 anwendbaren Fassung, in dessen Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 1 vorgesehen, dass Einkünfte, die aufgrund internationaler Verträge oder Abkommen steuerfrei sind, sofern diese eine Progressionsvorbehaltsklausel vorsehen, für die Festlegung der belgischen Einkommensteuer berücksichtigt werden, wobei diese Steuer jedoch im Verhältnis zum Anteil der steuerfreien Einkünfte an der Gesamtheit der Einkünfte ermäßigt wird, und in dessen Absatz 3, dass im Falle der Festlegung einer gemeinsamen Veranlagung die Ermäßigung pro Steuerpflichtigen auf die Gesamtheit seiner Nettoeinkünfte berechnet wird.

Aus diesen Bestimmungen geht hervor, dass, obwohl die Gehälter und sonstigen Bezüge, die durch die internationale Organisation Eurocontrol einem Personalmitglied gezahlt werden, das Einwohner des Königsreichs ist, von der belgischen Steuer der natürlichen Personen befreit sein müssen, diese Befreiung gemäß Artikel 23 § 2 des EStGB 1992 nicht angewandt wird auf die Berufseinkünfte, die ohne Vorbehalt in Verbindung mit der Berechnung der Steuer für andere Einkünfte befreit sind, durch einen Ausschluss derselben von der Besteuerungsgrundlage des Betroffenen, jedoch aufgrund des Progressionsvorbehalts in Verbindung mit der besagten Befreiung durch die Gewährung einer Steuerermäßigung an den Letztgenannten.

Diese Weise der Befreiung beinhaltet, dass zur Bestimmung der Steuer der natürlichen Personen die von Eurocontrol gezahlten Gehälter und sonstigen Bezüge zunächst als steuerpflichtige Berufseinkünfte des Empfängers der Einkünfte im Sinne der Bestimmungen des EStGB 1992 bezüglich dieser Steuer betrachtet werden und dass erst anschließend, nachdem die Steuer auf dieser Grundlage bestimmt wurde, die Steuerermäßigung im Verhältnis zu den befreiten Gehältern und sonstigen Bezügen angewandt wird.

Nachdem festgestellt wurde, dass der Beklagte ein Bediensteter der internationalen Organisation Eurocontrol war und dass er, wie die Beklagte, die Eigenschaft als Einwohner des Königsreichs besaß, der der Steuer der natürlichen Personen für das Steuerjahr 2006 unterlag, konnte im Entscheid, ohne gegen die Artikel 6, 23 § 2 und 155 zu verstoßen, nicht davon ausgegangen werden, dass die Gehälter und sonstigen Bezüge, die er von dieser Organisation erhalten hatte, nicht Bestandteil seiner steuerpflichtigen Einkünfte zur Anwendung der Artikel 134 § 1 Absatz 2 und 145 des EStGB 1992 waren, und auf dieser Grundlage nicht beschlossen werden, dass trotz der gemeinsamen Veranlagung der Beklagten die Steuerermäßigungen für Kinder zu Lasten und diejenigen für Leistungen, die mit Dienstleistungsschecks bezahlt wurden, ausschließlich entsprechend den Einkünften der Beklagten angewandt werden mussten ».

B.5.1. Der fragliche Artikel 134 des EStGB 1992 hat in Verbindung mit Artikel 155 des EStGB 1992 zur Folge, dass der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten auf Seiten des Steuerpflichtigen mit dem höchsten steuerpflichtigen Einkommen angerechnet wird, was nach Auffassung des vorlegenden Richters dazu führe, dass ansässige Ehepaare, für die eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird und von denen ein Ehepartner - nämlich derjenige, der tatsächlich das höchste Einkommen bezieht - von einer internationalen Organisation Gehälter empfängt, die vertragsgemäß unter Progressionsvorbehalt befreit sind, den Steuervorteil für Kinder zu Lasten verlieren.

B.5.2. Der vorliegende Richter leitet daraus zwei Behandlungsunterschiede ab, die sich aus dem vom Gesetzgeber angewandten Kriterium zur Bestimmung des Ehepartners, der den Steuervorteil für Kinder zu Lasten anwenden kann, ergeben. Ein erster Behandlungsunterschied bestehe zwischen den vorerwähnten ansässigen Ehepaaren und denjenigen, von denen kein Ehepartner befreite Einkünfte erhalte und die in den Vorteil der Erhöhung des Steuerfreibetrags für Kinder zu Lasten gelangen könnten.

Ein zweiter Behandlungsunterschied ergebe sich aus Artikel 134 zwischen den vorerwähnten ansässigen Paaren und denjenigen, von denen ein Partner Einkünfte aus einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union beziehe, die vertragsgemäß unter Progressionsvorbehalt befreit seien, die jedoch nicht den Verlust des Steuervorteils für Kinder zu Lasten erlitten angesichts des Umstandes, dass für sie die Anwendung von Artikel 134 des EStGB 1992 ausgeschlossen werden müsse infolge des Urteils *Imfeld-Garcet* des Gerichtshofes der Europäischen Union (C-303/12, vom 12. Dezember 2013) und des Entscheids des Verfassungsgerichtshofes Nr. 68/2014 vom 24. April 2014.

B.6.1. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 10. August 2001 « zur Reform der Steuer der natürlichen Personen », dem Artikel 134 des EStGB 1992 zugrunde liegt, geht hervor, dass eine der Leitlinien des Entwurfs darin bestand, eine Zielsetzung der « Neutralität hinsichtlich der Form des Zusammenlebens » anzustreben (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1270/001, SS. 7 und 68; ebenda, DOC 50-1270/006, S. 7; *Parl. Dok.*, Senat, 2000-2001, Nr. 2-832/3, S. 3). Die Steuerreform bezweckte,

« die Maßnahmen, die für Verheiratete nachteilig sind, abzuschaffen, und sieht vor, Zusammenwohnende, die eine Erklärung über das gesetzliche Zusammenwohnen abgegeben haben, in den Genuss der mit der Heirat verbundenen Vorteile gelangen zu lassen.

Konkret beinhaltet die Reform: [...] gleiche Steuerfreibeträge für Verheiratete, Zusammenwohnende und Alleinstehende; [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1270/001, S. 7; ebenda, DOC 50-1270/006, SS. 9-10).

« Die steuerrechtliche Gleichstellung hat zur Folge, dass die Steuervorteile, die Verheiratete gegenüber Zusammenwohnenden genossen, nun auch für gesetzlich Zusammenwohnende gelten » (ebenda, DOC 50-1270/001, S. 8).

In dem Kommentar zur fraglichen Bestimmung heißt es:

« In Artikel 26 wird Artikel 134 des EStGB 1992 vollständig neu verfasst. In § 1 werden die Bestandteile des steuerbefreiten Anteils pro Steuerpflichtigen bestimmt. Da nunmehr durch die vollständig getrennte Besteuerung für jeden Ehepartner ein eigenes steuerpflichtiges Einkommen festgelegt wird, ist es logisch, dass die Zuschläge für Kinder und andere Familienlasten dem Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnenden angerechnet werden,

der das höchste steuerpflichtige Einkommen hat. Bisher erfolgte die Anrechnung bei demjenigen, der das höchste Berufseinkommen hat. Unter steuerpflichtigem Einkommen ist das Einkommen pro Steuerpflichtigen gemäß Artikel 6 des EStGB 1992 zu verstehen.

[...] » (ebenda, S. 22).

B.6.2. Der vorerwähnte Artikel 134 ist durch Artikel 15 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen ersetzt worden. Die darin eingeführten Änderungen wurden insbesondere wie folgt begründet:

« Im Rahmen der vollständig getrennten Besteuerung der natürlichen Personen ab dem Steuerjahr 2005 wurden durch das Gesetz vom 10. August 2001 zur Reform der Steuer der natürlichen Personen eine Reihe von Änderungen an Artikel 134 § 1 des EStGB 1992 vorgenommen. Der geänderte Text führt jedoch zu einigen Anwendungsproblemen hinsichtlich der Übertragung der steuerbefreiten Anteile zwischen Ehepartnern. Die Regierung schlägt daher vor, Artikel 134 des EStGB 1992 neu zu verfassen und in einem neuen § 4 die Regeln für die Anrechnung der steuerbefreiten Einkommensanteile und der Zuschläge im Fall der gemeinsamen Veranlagung zu erläutern, dies im Sinne der Reform der Steuer der natürlichen Personen, die 2001 durchgeführt wurde.

Außerdem wird vorgeschlagen, die Berechnung des Steuerguthabens für Kinder zu Lasten zu ändern. Durch das Gesetz vom 10. August 2001 zur Reform der Steuer der natürlichen Personen wurde ab dem Steuerjahr 2003 ein Steuerguthaben eingeführt, das für Kinder zu Lasten angerechnet und erstattet werden kann, weil zahlreiche Familien - insbesondere die kinderreichen Familien - nicht vollständig in den Vorteil der Steuerbefreiung für Kinder zu Lasten gelangen können wegen der geringen Höhe ihrer Einkünfte. Auf diese Weise können diese Familien ebenfalls einen Steuervorteil für Kinder zu Lasten genießen, obwohl sie keine Einkommensteuern zahlen.

Artikel 134 § 3 Absatz 2 des EStGB 1992 bestimmt derzeit, dass das Steuerguthaben für Kinder zu Lasten dem Teil des Steuerfreibetrags entspricht, der nicht auf das Einkommen angerechnet wird und die Zuschläge für Kinder zu Lasten betrifft, multipliziert mit dem auf den entsprechenden Einkommensteilbetrag anwendbaren Steuersatz, jedoch mit einem Höchstbetrag von 250 Euro (zu indexierender Betrag) pro Kind zu Lasten. Da das Steuerguthaben zum Steuersatz für den entsprechenden Einkommensteilbetrag berechnet wird, ist es möglich, dass der Betrag des Steuerguthabens, das zwei Familien mit der gleichen Anzahl Kinder zu Lasten und dem gleichen Familieneinkommen gewährt wird, jedoch unterschiedlich ist wegen einer unterschiedlichen Verteilung des Familieneinkommens auf die beiden Ehepartner. Da die Einkommen dieser beiden Familien grundsätzlich gleich hoch sind, ist die Regierung der Auffassung, dass auch das Steuerguthaben für Kinder zu Lasten, das diesen beiden Familien gewährt wird, gleich hoch sein muss. Daher wird vorgeschlagen, das Steuerguthaben künftig zum einheitlichen Satz von 25 Prozent zu berechnen.

Bei dem derzeitigen Stand der Gesetzgebung wird das Steuerguthaben für Kinder zu Lasten ebenfalls den internationalen Beamten gewährt, die befreite Berufseinkünfte ohne Progressionsvorbehalt beziehen, obwohl diese Steuerpflichtigen hohe Einkommen haben und folglich nicht zum Zielpublikum der Maßnahme gehören. Diese 'zweckentfremdete' Anwendung des Steuerguthabens durch diese Arbeitnehmer ist bereits durch eine internationale Institution in Frage gestellt worden. Angesichts der Höhe der Berufseinkünfte

der internationalen Beamten und des eindeutigen Zusammenhangs zwischen der Höhe des Einkommens und dem Steuerguthaben für Kinder zu Lasten ist die Regierung der Auffassung, dass der Verweis auf die Kategorie der internationalen Beamten an sich ausreicht, um den Behandlungsunterschied zu begründen.

Die Abkommen mit den internationalen Organisationen oder Institutionen besagen im Allgemeinen, dass ihre Beamten nicht (direkt oder indirekt) auf die Einkünfte besteuert werden dürfen, die sie von dieser Organisation oder Institution erhalten. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Grundsatz der Gleichheit in Steuerangelegenheiten nicht berücksichtigt würde. Es trifft zu, dass die internationalen Beamten nicht schwerer besteuert werden dürfen, weil sie ein steuerbefreites Einkommen beziehen, doch dies bedeutet ebenfalls nicht, dass ein Staat diesen internationalen Beamten (oder ihrem Ehepartner) Steuervorteile im Zusammenhang mit ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit sowie ihrer persönlichen und familiären Situation gewähren müsste, während andere Steuerpflichtige in der gleichen Situation keinen Anspruch darauf haben. In gewissen Fällen erscheint es daher angebracht, die Berufseinkünfte der internationalen Beamten zu berücksichtigen. Daher schlägt die Regierung vor, die Steuerpflichtigen, die Berufseinkünfte beziehen, die unter Progressionsvorbehalt befreit sind, vom Steuerguthaben für Kinder zu Lasten auszuschließen. Dieser Ausschluss gilt ebenfalls für die Ehepartner dieser Steuerpflichtigen, die aufgrund von Artikel 126 § 2 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992 getrennt besteuert werden.

Der geplante Artikel 134 des EStGB 1992 tritt ab dem Steuerjahr 2013 in Kraft » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, SS. 10 bis 12).

B.7. Wie aus den Vorarbeiten zu der fraglichen Bestimmung hervorgeht, bezweckt die Regel der Anrechnung des Zuschlags auf den Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten auf den Ehepartner mit dem höchsten Einkommen, die Auswirkung des Vorteils zugunsten des Ehepaars insgesamt zu maximieren, die Wahl der Form des Zusammenlebens des Ehepaars zu neutralisieren, von diesem Vorteil die Steuerpflichtigen auszuschließen, die Berufseinkünfte beziehen, die unter Progressionsvorbehalt befreit sind, und zu vermeiden, dass gewisse Steuerpflichtige zwei Mal in den Vorteil der Ermäßigung für Kinder zu Lasten gelangen.

B.8. Angesichts der Regel der Progression der Steuer ist die Gewährung des Zuschlags auf den Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten auf Seiten desjenigen, der das höchste Einkommen bezieht, vorteilhafter als die Verteilung dieses Zuschlags zu gleichen Teilen oder proportional auf die beiden Ehepartner.

Der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten auf Seiten der Person mit dem höchsten Einkommen, während diese Einkünfte in Anwendung von Artikel 3 von Anlage III des Protokolls vom 27. Juni 1997 von der Steuer befreit sind, kann jedoch angesichts dieser Befreiung weder dem Ehepartner mit diesem Einkommen, noch demjenigen, der ein niedrigeres Einkommen als dieser Ehepartner hat, von Vorteil sein, obwohl diese in Belgien steuerpflichtig sind, was zur Folge hat, dass die betroffenen Ehepaare im Vergleich

zu den Ehepaaren, bei denen kein Ehepartner befreite Einkünfte bezieht, nachteilhaft behandelt werden.

B.9.1. Der Ministerrat macht geltend, dass der Behandlungsunterschied zwischen den beiden angeführten Kategorien von Ehepaaren nicht bestehe, da die Familiensituation der Beamten von Eurocontrol zur Bestimmung ihrer Nettoentlohnung auf der Grundlage der für die Beamten der europäischen Institutionen vorgesehenen Steuerregelung berücksichtigt werde. Diese Nettoentlohnung sei nämlich höher, weil in der geltenden Regelung eine geringere Besteuerung für die Personalmitglieder mit Kindern zu Lasten vorgesehen sei. Die Gewährung eines Zuschlags auf den Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten hätte somit zur Folge, dass den Ehepaaren, bei denen der Partner mit dem höchsten Einkommen Beamter bei Eurocontrol sei, ein doppelter Steuervorteil gewährt würde.

B.9.2. Durch den fraglichen Artikel 134 des EStGB 1992 wird kein Zusammenhang zwischen den Steuervorteilen, die den Beamten von Eurocontrol gewährt werden, und dem Zuschlag auf den Steuerfreibetrag, in dessen Vorteil die Steuerpflichtigen grundsätzlich gelangen können, wenn sie Kinder zu Lasten haben, eingeführt. Die Ehepaare, von denen der Partner mit dem höchsten Einkommen Beamter von Eurocontrol ist, können den Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten nicht erhalten, nicht, weil sie einen gleichwertigen Vorteil auf der Grundlage der für sie anwendbaren Regelung genießen, sondern weil der Vorteil durch die im besagten Artikel 134 vorgesehene Weise der Anrechnung neutralisiert wird. Der Umstand, dass die betreffenden Ehepaare automatisch vom Vorteil der Erhöhung des Steuerfreibetrags für Kinder zu Lasten ausgeschlossen werden, ohne die Höhe des in Anwendung ihres Statuts gewährten Steuervorteils zu berücksichtigen, garantiert den betreffenden Ehepaaren nicht, dass ihre Familiensituation auf die gleiche Weise behandelt wird wie diejenige der Ehepaare, die keine befreiten Einkünfte beziehen.

B.10. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die im fraglichen Artikel 134 des EStGB 1992 enthaltene Maßnahme nicht vernünftig gerechtfertigt ist hinsichtlich des vom Gesetzgeber angestrebten Ziels, die Auswirkungen des Steuervorteils, der in der Erhöhung des Steuerfreibetrags für Kinder zu Lasten zugunsten des Ehepaares besteht, zu maximieren, da dadurch den betreffenden Ehepaaren dieser Steuervorteil entzogen wird.

B.11. Insofern durch die fragliche Bestimmung den ansässigen Ehepaaren, für die eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird und von denen ein Ehepartner - in diesem Fall derjenige, der tatsächlich das höchste Einkommen bezieht - Gehälter von einer internationalen Organisation bezieht, die vertragsgemäß unter Progressionsvorbehalt befreit sind, der Zuschlag auf den Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten vorenthalten wird, während die

Ehepaare, von denen keiner der Partner befreite Einkünfte bezieht, wohl in dessen Vorteil gelangen können, ist die Bestimmung in ihrer Auslegung durch den vorlegenden Richter nicht vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.12. Der Gerichtshof wird ebenfalls zu dem Behandlungsunterschied zwischen der ersten Kategorie der vorerwähnten Ehepaare und den Ehepaaren befragt, von denen einer der Partner Einkünfte bezieht, die vertragsgemäß unter Progressionsvorbehalt befreit sind und aus einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union stammen, die jedoch nicht den Steuervorteil für Kinder zu Lasten verlören, angesichts des Umstands, dass für sie die Anwendung von Artikel 134 des EStGB 1992 ausgeschlossen werden müsse im Anschluss an das Urteil *Imfeld-Garcet* des Gerichtshofes der Europäischen Union (C-303/12, 12. Dezember 2013) und des Entscheids des Verfassungsgerichtshofs Nr. 68/2014 vom 24. April 2014.

B.13. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 68/2014 hat der Gerichtshof geurteilt, dass Artikel 134 des EStGB 1992 in der auf das Steuerjahr 2007 anwendbaren Fassung die Grundfreiheit der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die durch Artikel 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union gewährleistet wird, verletzt und daher nicht vereinbar ist mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung. Die Begründung des Gerichtshofes beruhte auf der Lösung, die der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem vorerwähnten Urteil *Imfeld-Garcet* gewählt hatte.

B.14. Angesichts dessen, dass die Antwort auf diesen zweiten Teil der Vorabentscheidungsfrage nicht zu einer weitergehenden Feststellung des Verstoßes führen kann als diejenige, die sich aus der Antwort auf den ersten Teil der Vorabentscheidungsfrage ergibt, braucht der darin angeprangerte Behandlungsunterschied nicht geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Insofern er den ansässigen Ehepaaren, für die eine gemeinsame Veranlagung festgelegt wird und bei denen einer der Ehepartner - im vorliegenden Fall derjenige, der tatsächlich die höchsten Einkünfte bezieht - Gehälter bezieht, welche von einer internationalen Organisation stammen und vertraglich unter Progressionsvorbehalt befreit sind, die Erhöhung des Steuerfreibetrags für Kinder zu Lasten versagt, verstößt Artikel 134 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 12. Oktober 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) J. Spreutels