



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 67/2023
vom 20. April 2023
Geschäftsverzeichnismr. 7865
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (in der vor der Gesetzesänderung vom 1. März 2019 geltenden Fassung), gestellt vom Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia, W. Verrijdt und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 15. September 2022, dessen Ausfertigung am 21. September 2022 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der vor der Gesetzesänderung vom 1. März 2019 anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass die in dieser Bestimmung erwähnte Steuerbefreiung nur die Zulagen der Freiwilligen betrifft, die eine Aufgabe als Sanitäter-Krankenwagenfahrer im Rahmen der dringenden medizinischen Hilfe im Sinne vom Gesetz vom 8. Juli 1964 ausüben und als Einsatzpersonal einer Hilfeleistungszone qualifiziert werden, nicht aber der Freiwilligen, die dieselbe Aufgabe als Sanitäter-Krankenwagenfahrer im Rahmen der dringenden medizinischen Hilfe ausüben (und somit ebenfalls ein Brevet innehaben im Sinne von Artikel 12 des königlichen Erlasses vom 13. Februar 1998), allerdings bei einem privaten Ambulanzdienst? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Bedingungen, unter denen Zulagen für freiwillige Sanitäter-Krankenwagenfahrer von der Steuer der natürlichen Personen befreit werden können.

B.2.1. Die fragliche Bestimmung ist Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 1. März 2019 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 im Hinblick auf die Erhöhung des Betrags der Steuerbefreiung zugunsten der freiwilligen Feuerwehrleute der öffentlichen Feuerwehrdienste und der freiwilligen Mitarbeiter beim Zivilschutz » (nachstehend: Gesetz vom 1. März 2019) anwendbaren Fassung.

Nach dieser Bestimmung sind « die Zulagen für Freiwillige der öffentlichen Feuerwehrdienste und Freiwillige beim Zivilschutz bis zu 2 850 Euro » von der Steuer der natürlichen Personen befreit.

B.2.2. Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 wurde eingefügt durch das Gesetz vom 6. August 1993 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches, was freiwillige Feuerwehrleute betrifft ». Ursprünglich sah diese Bestimmung nur eine Steuerbefreiung für Zulagen zugunsten von Freiwilligen der öffentlichen Feuerwehrdienste vor.

Nach der Begründung war die Befreiung « aufgrund des besonderen Charakters der von den freiwilligen Feuerwehrleuten erbrachten Leistungen » gerechtfertigt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 994/1, S. 1).

Im Bericht im Namen des Senatsausschusses für Finanzen heißt es:

« Un autre membre considère que les prestations des pompiers volontaires ne sont pas comparables à d'autres prestations de services volontaires. Les pompiers sont littéralement exposés aux flammes. Leur travail est très dur et incontestablement dangereux. Si la formule

des pompiers volontaires n'existait pas, un problème de recrutement se poserait plus que probablement. La mesure proposée est donc justifiée.

L'intervenant suivant ajoute que le recrutement de volontaires pour les services de pompiers n'est plus aussi facile que par le passé. Dans sa commune, on a organisé des recrutements de pompiers volontaires pendant trois années consécutives sans que le nombre requis soit atteint. Cela peut s'expliquer par le fait que les allocations sont beaucoup trop basses. Si les communes procédaient à la création d'un corps professionnel, cela deviendrait une affaire très coûteuse » (*Parl. Dok.*, Snaat, 1992-1993, Nr. 828/2, S. 3).

B.2.3. Das Gesetz vom 8. Juni 1998 « zur Abänderung von Artikel 38 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, was freiwillige Mitarbeiter beim Zivilschutz betrifft » hat die Steuerbefreiung auf die Zulagen zugunsten von Freiwilligen beim Zivilschutz ausgeweitet.

In der Begründung dieses Gesetzes heißt es:

« Depuis l'exercice d'imposition 1993, les pompiers volontaires des services publics d'incendie bénéficient d'une exonération fiscale de 60.000 francs (montant non indexé) sur les allocations qui leur sont versées.

Les membres du personnel volontaire des services de la Protection civile ne bénéficient pas de cette exonération alors qu'ils se trouvent dans une situation comparable.

Cette différence de traitement entre membres volontaires des services de secours relevant, d'une part, de l'Etat et, d'autre part, des communes pose un problème d'équité, étant donné que les uns et les autres sont appelés à intervenir conjointement dans un certain nombre de situations catastrophiques où ils sont amenés à s'épauler mutuellement.

Le présent projet soumis à votre approbation vise à traiter ces deux catégories de personnel volontaire des services publics de secours de manière identique sur le plan fiscal, à partir de l'exercice d'imposition 1998 » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1471/1, SS. 1-2).

B.2.4. Durch Artikel 2 Nr. 1 des vorerwähnten Gesetzes vom 1. März 2019 wurde Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 ersetzt. Infolge dieser Abänderung sind « Zulagen für freiwillige Feuerwehrleute, Zulagen für freiwillige Krankenwagenfahrer für dringende medizinische Hilfeleistungen im Sinne von Artikel 1 des Gesetzes vom 8. Juli 1964 über die dringende medizinische Hilfe und Zulagen für freiwillige Mitarbeiter beim Zivilschutz bis zu 3.750 EUR » befreit.

Die Abänderung ist auf die ab dem 1. Januar 2019 gezahlten oder zuerkannten Zulagen anwendbar. Sie hat folglich keinen Einfluss auf die Ausgangstreitigkeit, die sich auf im Jahr 2016 gezahlte Zulagen bezieht.

B.2.5. Die Artikel 40 Nr. 1 und 53 des Gesetzes vom 20. November 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen » haben die Worte « für dringende medizinische Hilfeleistungen im Sinne von Artikel 1 des Gesetzes vom 8. Juli 1964 über die dringende medizinische Hilfe » mit Wirkung zum 1. Januar 2023 aufgehoben. Auch diese Aufhebung hat keinen Einfluss auf die Ausgangsstreitigkeit.

B.3. Das Gesetz vom 8. Juli 1964 « über die dringende medizinische Hilfe » (nachstehend: Gesetz vom 8. Juli 1964) soll die dringende medizinische Hilfe organisieren. Darunter versteht man « die unmittelbare Erbringung angemessener Hilfeleistungen für alle Personen, deren Gesundheitszustand infolge eines Unfalls oder einer plötzlichen Erkrankung oder der plötzlich auftretenden Komplikation einer Erkrankung ein dringendes Eingreifen erforderlich macht nach einem Anruf über das einheitliche Rufsystem, durch das die Hilfeleistung, die Überführung und die Aufnahme in einen geeigneten Krankenhausdienst gewährleistet werden ». Für die Anwendung dieses Gesetzes dürfen ausschließlich Ambulanzdienste in Anspruch genommen werden, die vom Minister, zu dessen Zuständigkeitsbereich die Volksgesundheit gehört, zugelassen worden sind (Artikel *3bis* desselben Gesetzes). Ein zugelassener Ambulanzdienst darf nur mit Sanitäter-Krankenwagenfahrern arbeiten, die von einem Ausbildungszentrum ein Brevet in Übereinstimmung mit den Bedingungen und Modalitäten des königlichen Erlasses vom 13. Februar 1998 « über die Aus- und Fortbildungszentren für Sanitäter-Krankenwagenfahrer » erhalten haben (Artikel *6ter* desselben Gesetzes).

B.4.1. Nach Ansicht des vorlegenden Rechtsprechungsorgans muss die fragliche Bestimmung so ausgelegt werden, dass die Zulagen für freiwillige Sanitäter-Krankenwagenfahrer, die Aufgaben im Rahmen der dringenden medizinischen Hilfe ausübten, nur dann von Steuern befreit werden könnten, wenn diese freiwilligen Mitarbeiter bei einer Hilfeleistungszone tätig seien.

B.4.2. Es obliegt in der Regel dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan, die Bestimmungen, die es als anwendbar erachtet, auszulegen, vorbehaltlich einer offensichtlich falschen Lesart der betreffenden Bestimmung, was in diesem Fall nicht zutrifft.

Zwar sieht die fragliche Bestimmung eine Steuerbefreiung nur für « die Zulagen für Freiwillige der öffentlichen Feuerwehrdienste und Freiwillige beim Zivilschutz » vor und verweist sie daher nicht ausdrücklich auf die Zulagen für freiwillige Mitarbeiter bei einer Hilfeleistungszone. Durch das Gesetz vom 15. Mai 2007 « über die zivile Sicherheit » (nachstehend: Gesetz vom 15. Mai 2007) wurden die kommunalen Feuerwehrdienste jedoch in die Hilfeleistungszonen integriert, die aus einem suprakommunalen Netzwerk von Feuer- und Rettungswachen bestehen (Artikel 2 § 1 Nr. 8 und 5 des Gesetzes vom 15. Mai 2007). Das Einsatzpersonal der Hilfeleistungszone besteht aus den Berufsfeuerwehrlern und -krankenwagenfahrern sowie den freiwilligen Feuerwehrlern und Krankenwagenfahrern. Die freiwilligen Feuerwehrlern und Krankenwagenfahrer sind die Personalmitglieder, bei denen ihre Tätigkeit in der Hilfeleistungszone nicht ihre Haupttätigkeit darstellt (Artikel 103 desselben Gesetzes).

Es ist dementsprechend nicht offensichtlich falsch, davon auszugehen, dass nach der durch das Gesetz vom 15. Mai 2007 durchgeführten Reform der zivilen Sicherheit die fragliche Steuerbefreiung auf die Zulagen für das freiwillige Einsatzpersonal der Hilfeleistungszonen einschließlich der freiwilligen Sanitäter-Krankenwagenfahrer angewandt werden konnte.

B.5. In der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung ruft die fragliche Bestimmung einen Behandlungsunterschied zwischen freiwilligen Sanitäter-Krankenwagenfahrern, also Personen, bei denen die Tätigkeit als Sanitäter-Krankenwagenfahrer nicht die Haupttätigkeit darstellt, in Abhängigkeit davon hervor, ob der Ambulanzdienst, bei dem sie diese Tätigkeit ausüben, eine Hilfeleistungszone oder eine privatrechtliche juristische Person ist. Nur im ersteren Fall können die Zulagen für Leistungen im Rahmen der dringenden medizinischen Hilfe bis zu 2 850 Euro (nicht indexierter Betrag) von der Steuer der natürlichen Personen befreit werden.

Das vorliegende Rechtsprechungsorgan ersucht den Gerichtshof, die Vereinbarkeit dieses Behandlungsunterschieds mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung im Sinne der Garantie in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu prüfen.

B.6.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.6.2. Kraft Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung kann der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung gewähren.

Wenn er zugunsten gewisser Steuerpflichtiger eine Steuerbefreiung einführt, darf er jedoch den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung nicht missachten.

B.6.3. Es ist Sache des Gesetzgebers, die Befreiung oder Ermäßigung hinsichtlich einer Steuer festzulegen. Er verfügt insoweit über einen weiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der sozioökonomischen Politik. Sie sorgen nicht nur für einen wesentlichen Teil der Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen sollen, sondern sie erlauben es dem Gesetzgeber auch, lenkend und korrigierend aufzutreten und auf diese Weise die sozioökonomische Politik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die beim Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, fallen in die Befugnis des Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf solche politischen Entscheidungen sowie die ihnen zugrunde liegenden Gründe nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie unvernünftig wären.

B.7.1. Wie aus den in B.2.2 erwähnten Vorarbeiten abgeleitet werden kann, wollte der Gesetzgeber mit der fraglichen Steuerbefreiung die Anwerbung von Freiwilligen bei den Feuerwehrdiensten fördern, unter anderem weil es eine « sehr teure Angelegenheit » sei, mit einem Berufskorps zu arbeiten (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 828/2, S. 3). Die Begründung zum Gesetz vom 15. Mai 2007, mit dem die Feuerwehrdienste in die Hilfeleistungszonen integriert wurden, bestätigt « die Notwendigkeit des gleichzeitigen Bestehens von Berufs- und freiwilligen Feuerwehrleuten innerhalb der Zonen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2928/001, S. 27). Während der Anhörungssitzungen in der zuständigen Kammerkommission wurde außerdem angemerkt, dass freiwillige Mitarbeiter « unentbehrlich » seien, damit die Dienste der zivilen Sicherheit über ausreichendes Personal

verfügten, sowie dass « die Möglichkeit der Inanspruchnahme von freiwilligen Mitarbeitern für das Funktionieren des Systems wichtig ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2928/005, SS. 21 und 23).

B.7.2. Unter Berücksichtigung der Unterschiede zwischen den Hilfeleistungszonen und den privaten Ambulanzdiensten sowie der Bedeutung der freiwilligen Personalmitglieder für ein gutes Funktionieren der Hilfeleistungszonen durfte der Gesetzgeber vernünftigerweise den Standpunkt vertreten, dass es nicht notwendig war, die fragliche Steuerbefreiung auf die freiwilligen Sanitäter-Krankenwagenfahrer, die bei privaten Ambulanzdiensten tätig sind, auszuweiten, auch wenn diese Sanitäter-Krankenwagenfahrer Aufgaben im Rahmen der dringenden medizinischen Hilfe ausüben und über ein Brevet im Sinne von Artikel 6ter des Gesetzes vom 8. Juli 1964 verfügen.

B.7.3. Im Übrigen reicht es für die Sanitäter-Krankenwagenfahrer der Hilfeleistungszonen nicht aus, über ein solches Brevet zu verfügen, sondern sie müssen darüber hinaus eine Prüfung im Wettbewerbsverfahren bestehen und ein Anwerbungspraktikum absolvieren, und zwar gemäß dem königlichen Erlass vom 23. August 2014 « über das Verwaltungsstatut des Krankenwagenpersonals der Hilfeleistungszonen, das kein Feuerwehrpersonal ist ». Solche Anforderungen gelten nicht für die Sanitäter-Krankenwagenfahrer der privaten Ambulanzdienste.

B.8. Der Umstand, dass der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung im Sinne von Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 mittlerweile auf die Zulagen für freiwillige Krankenwagenfahrer im Allgemeinen, wie in B.2.4 und B.2.5 erwähnt, ausgeweitet wurde, führt nicht zu einem anderen Ergebnis.

Zur Prüfung der Einhaltung des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung ist es nämlich nicht sachdienlich, zwei gesetzliche Regelungen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten anwendbar waren, miteinander zu vergleichen. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers, ein anderes Ziel zu verfolgen als vorher und Bestimmungen zu seiner Verwirklichung anzunehmen. Der bloße Umstand, dass der Gesetzgeber eine andere Maßnahme angenommen hat als vorher, stellt an sich keine Diskriminierung dar.

B.9. Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 in der vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 1. März 2019 anwendbaren Fassung ist also mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 38 § 1 Absatz 1 Nr. 12 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 1. März 2019 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 im Hinblick auf die Erhöhung des Betrags der Steuerbefreiung zugunsten der freiwilligen Feuerwehrleute der öffentlichen Feuerwehrdienste und der freiwilligen Mitarbeiter beim Zivilschutz » anwendbaren 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 20. April 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) L. Lavrysen