



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 44/2022**  
**vom 17 März 2022**  
**Geschäftsverzeichnissnr. 7684**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 104 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, den Richtern J.-P. Moerman, T. Giet, J. Moerman und E. Bribosia, und der emeritierten Richterin R. Leysen gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 16. November 2021, dessen Ausfertigung am 25. November 2021 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 104 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung und den darin enthaltenen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, indem diese Bestimmung dazu führt, dass (1) ein Unterhaltspflichtiger, der die Zahlung von durch gerichtliche Entscheidung festgelegten Unterhaltsleistungen erst vornimmt, nachdem über seine Berufung, mit der er bestreitet, diese Unterhaltsleistungen zu schulden, endgültig entschieden worden ist, in Anbetracht dessen, dass der Unterhaltsberechtigte keine Zahlung dieser Unterhaltsleistungen aufgrund dieser angefochtenen gerichtlichen Entscheidung verlangt, nicht berechtigt ist, diese Unterhaltsleistungen bzw. 80 % davon von der Gesamtheit seiner Nettoeinkünfte abzuziehen, während (2) ein Unterhaltspflichtiger, der ebenfalls Berufung gegen die gerichtliche Entscheidung, mit der die von ihm geschuldeten Unterhaltsleistungen festgelegt werden, einlegt, aber bereits während der laufenden Berufung die Zahlung dieser Unterhaltsleistungen vornimmt, weil der Unterhaltsberechtigte (im Wege der vorläufigen Vollstreckung) diese

Zahlung verlangt, diese Unterhaltsleistungen bzw. 80 % davon von der Gesamtheit seiner Nettoeinkünfte abziehen kann? ».

Am 15. Dezember 2021 haben die referierenden Richter J. Moerman und J.-P. Moerman 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. Artikel 104 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) betrifft die steuerliche Regelung im Bereich der abzugsfähigen Ausgaben für Unterhaltsbeiträge und bestimmt:

« Folgende Ausgaben werden von der Gesamtheit der Nettoeinkünfte abgezogen in dem Maße, wie sie während des Besteuerungszeitraums tatsächlich gezahlt wurden:

1. 80 Prozent der Unterhaltsleistungen, die der Steuerpflichtige regelmäßig an Personen zahlt, die nicht Mitglied seines Haushalts sind, wenn sie ihnen in Ausführung einer Verpflichtung aus dem Zivilgesetzbuch oder dem Gerichtsgesetzbuch oder in Ausführung einer vergleichbaren gesetzlichen Verpflichtung aus ausländischen Rechtsvorschriften gezahlt werden, und 80 Prozent der Kapitalien, die solche Unterhaltsleistungen ersetzen,

2. 80 Prozent der Unterhaltsleistungen oder ergänzenden Unterhaltsleistungen, die der Steuerpflichtige unter den in Nr. 1 festgelegten Bedingungen schuldet, die jedoch nach dem Besteuerungszeitraum, in dem sie geschuldet werden, in Ausführung einer gerichtlichen Entscheidung gezahlt werden, mit der deren Betrag rückwirkend festgelegt oder erhöht worden ist. Unterhaltsleistungen, die für Kinder gezahlt werden, für die für einen früheren Besteuerungszeitraum Artikel 132*bis* angewandt wurde, sind jedoch nicht abzugsfähig ».

B.2.1. Unter Berücksichtigung des Sachverhalts der vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitsache sowie der Begründung der Vorlageentscheidung wird der Gerichtshof gefragt, ob die in Rede stehende Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar sei, indem durch diese Bestimmung ein Behandlungsunterschied eingeführt werde zwischen:

1) Personen, die durch eine gerichtliche Entscheidung zur Zahlung einer Unterhaltsleistung verurteilt worden sind, die gegen diese Entscheidung Berufung einlegen, die im Laufe der Behandlung der Berufung keine Unterhaltsleistung zahlen, weil der Unterhaltsberechtigte keine Initiativen zur Vollstreckung der vorerwähnten gerichtlichen Entscheidung ergreift, und die die Zahlung von Unterhaltsleistungen erst vornehmen, nachdem das Rechtsprechungsorgan, das über die Berufung befindet, diese Berufung zurückgewiesen hat, und

2) Personen, die durch eine gerichtliche Entscheidung zur Zahlung einer Unterhaltsleistung verurteilt worden sind, die gegen diese gerichtliche Entscheidung Berufung einlegen und die im Laufe der Behandlung der Berufung Unterhaltsleistung zahlen, weil der Unterhaltsberechtigte im Wege der vorläufigen Vollstreckung der vorerwähnten gerichtlichen Entscheidung diese Zahlung verlangt.

B.2.2. Während die Personen, die zur zweiten Kategorie gehören, im Rahmen der Einkommensteuern aufgrund von Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992 80 % der während eines bestimmten Besteuerungszeitraums regelmäßig gezahlten Unterhaltsleistungen, die sich auf diesen Besteuerungszeitraum beziehen, von ihren Nettoeinkünften für diesen Besteuerungszeitraum abziehen können, steht der Abzug unter den in Artikel 104 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 festgelegten Bedingungen nicht den Personen der ersten Kategorie zu, was die Leistungen betrifft, die nach dem Besteuerungszeitraum, auf den sich die Leistungen beziehen, gezahlt wurden.

B.3. Laut Artikel 1322/1 des Gerichtsgesetzbuches sind Unterhaltsentscheidungen von Rechts wegen vorläufig vollstreckbar, es sei denn, das Gericht entscheidet auf Antrag einer der Parteien anders darüber.

Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die gerichtliche Entscheidung, mit der über die betreffende Unterhaltsleistung befunden wurde, in Ermangelung einer abweichenden Entscheidung des Gerichts vorläufig vollstreckbar war. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung der Vorabentscheidungsfrage auf diese Situation.

B.4. In seinem Entscheid Nr. 87/2008 vom 27. Mai 2008 hat der Gerichtshof auf eine Vorabentscheidungsfrage geantwortet, mit der der vorlegende Richter vom Gerichtshof

erfahren wollte, ob Artikel 104 Nr. 2 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, insofern der vorerwähnte Artikel Unterhaltspflichtigen ohne finanzielle Probleme den Vorteil der steuerlichen Abzugsfähigkeit gewähre, wenn die Unterhaltsrückstände Gegenstand einer gerichtlichen Entscheidung seien, während Unterhaltspflichtige mit finanziellen Problemen nicht in den Vorteil einer solchen Steuerermäßigung bei verspäteter Zahlung der Unterhaltsrückstände ohne gerichtliche Entscheidung gelangen könnten.

Der Gerichtshof hat in diesem Entscheid wie folgt geurteilt:

« B.2. Die Einführung der vorerwähnten Bestimmung durch Artikel 6 des Gesetzes vom 28. Dezember 1990 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und nichtsteuerrechtlicher Bestimmungen wurde in den Vorarbeiten wie folgt gerechtfertigt:

‘ Gemäß den bestehenden Verwaltungsrichtlinien, die auf einem Urteil des Appellationshofes Antwerpen vom 31. März 1980 in Sachen Francken Anna [...] beruhen, können Unterhaltsgelder, die in einem Mal gezahlt werden - zur Ausführung *post factum* von monatlichen Verpflichtungen aus verschiedenen Jahren - nicht als periodisch oder regelmäßig im Sinne von Artikel 67 Nr. 3 des EStGB angesehen werden, so das sie folglich nicht auf Seiten des Empfängers versteuerbar sind (und für den Zahlungspflichtigen nicht abzugsfähig sind).

Diese Richtlinien werden als ungerecht empfunden in den Fällen, in denen Unterhaltsgelder oder ergänzende Unterhaltsgelder in Ausführung eines vollstreckbaren Urteils, durch das deren Betrag rückwirkend festgesetzt oder erhöht wird, in einem späteren Besteuerungszeitraum als demjenigen, auf den sie sich beziehen, gezahlt werden.

Daher wird vorgeschlagen, künftig Unterhaltsgelder, die in einem späteren Besteuerungszeitraum als demjenigen gezahlt werden, für den sie geschuldet sind, doch deren unregelmäßige Zahlung die Folge einer gerichtlichen Entscheidung ist, durch die das Unterhaltsgeld festgesetzt oder erhöht wird, einerseits für den Zahlungspflichtigen abzugsfähig zu machen und sie im Gegenzug andererseits auch auf Seiten des Empfängers zu besteuern ’ (*Parl. Dok.*, Kammer, 1990-1991, Nr. 1366/3, SS. 6 und 7, und Nr. 1366/6, S. 25).

B.3.1. Der Gesetzgeber wollte daher einer als ‘ ungerecht ’ empfundenen Auslegung der Steuergesetzgebung durch die Verwaltung ein Ende bereiten. Die Bestimmung wurde eingefügt, um die Ungleichheit auszuräumen, von der die Unterhaltspflichtigen betroffen waren, die mit einem Urteil konfrontiert waren, durch das ihnen rückwirkend ein Unterhaltsgeld auferlegt wurde oder das bestehende Unterhaltsgeld erhöht wurde, im Verhältnis zu denjenigen, die regelmäßig zahlten. Daher gilt der Grundsatz, dass die Zahlungspflichtigen, deren Betrag des Unterhaltsgeldes sich nicht ändert, regelmäßig zahlen müssen, wenn sie die Regelung der abzugsfähigen Zahlungen in Anspruch nehmen möchten.

B.3.2. Vor dem Zustandekommen der fraglichen Bestimmung hatte der Minister der Finanzen sich bereits von der Auslegung durch die Steuerverwaltung distanziert und erklärt, dass die betreffenden Unterhaltsgelder auch unter der früheren Gesetzgebung auf Seiten des

Zahlenden abzugsfähig gewesen seien. Eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung wurde dennoch als notwendig erachtet (*Fragen und Antworten*, Senat, 6. November 1990, Nr. 5, S. 193).

B.4. Der Gesetzgeber hat ausdrücklich festgelegt, dass drei Bedingungen erfüllt sein müssen, bevor Artikel 104 Nr. 2 des EStGB 1992 angewandt werden kann. Zunächst müssen alle Bedingungen von Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992, mit Ausnahme der Bedingung der ‘Regelmäßigkeit’, erfüllt sein. Anschließend ist es notwendig, dass eine gerichtliche Entscheidung vorliegt, die den Betrag der Unterhaltsgelder rückwirkend festlegt oder erhöht. Schließlich wird verlangt, dass diese Rückwirkung sich auf einen Besteuerungszeitraum bezieht, der demjenigen vorangeht, in dem die Zahlung erfolgt.

Diese Bestimmung beinhaltet eine Abweichung von der Bedingung der ‘Regelmäßigkeit’ in Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992. Normalerweise müssen Unterhaltsgelder periodisch gezahlt werden. Artikel 104 Nr. 2 des EStGB 1992 verlangt dies jedoch nicht und bildet daher eine Ausnahme.

B.5.1. Der in der präjudiziellen Frage angeführte Unterschied zwischen Unterhaltspflichtigen beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, ob ausstehende Unterhaltsgelder gegebenenfalls in Ausführung einer gerichtlichen Entscheidung rückwirkend gezahlt wurden.

B.5.2. Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, die Ungerechtigkeit in Bezug auf die Unterhaltspflichtigen, die mit einem Urteil konfrontiert waren, durch das ihnen plötzlich rückwirkend ein Unterhaltsgeld oder ein höheres Unterhaltsgeld auferlegt wurde, zu beseitigen. Die letztgenannte Kategorie von Unterhaltspflichtigen entsprach nämlich nicht der Bedingung der ‘Regelmäßigkeit’ in Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992.

Es bestand jedoch keineswegs die Absicht, die steuerliche Abzugsfähigkeit von gezahlten Unterhaltsgeldern zu gewähren, zu denen der Unterhaltspflichtige durch ein Urteil, das er nicht oder verspätet ausführte, verurteilt worden war. Der Rückstand darf auf keinen Fall auf die Nachlässigkeit des Unterhaltspflichtigen selbst zurückzuführen sein.

B.5.3. Es ist vernünftig zu rechtfertigen, dass kein gezahltes Unterhaltsgeld vom Nettoeinkommen des Unterhaltspflichtigen abgezogen werden darf, wenn dieser Betrag gezahlt wird nach dem Besteuerungszeitraum, auf den er sich bezieht, weil der Unterhaltspflichtige es unterlassen hat, die gerichtliche Entscheidung, durch die er zur Zahlung verurteilt wurde, auszuführen.

Wenn hingegen eine gerichtliche Entscheidung den Betrag des Unterhaltsgeldes rückwirkend festsetzt oder erhöht, ist es gerechtfertigt, dessen Abzug zu erlauben, weil der Unterhaltspflichtige in diesem Fall die Entscheidung ausführt, mit der seine Unterhaltspflicht festgelegt wird.

In allen Fällen ausstehende Unterhaltsgelder abzugsfähig zu machen, würde das Ziel des Gesetzgebers verfehlen und außerdem im Widerspruch zur Daseinsberechtigung des Unterhaltsgeldes stehen. Unterhaltsgeld ist nämlich ein Existenzmittel, das von seiner Beschaffenheit her zu den tagtäglichen Bedürfnissen des Unterhaltsberechtigten beiträgt, so dass es notwendigerweise rechtzeitig gezahlt werden muss.

B.6. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten ».

B.5. Aus dem vorerwähnten Entscheid Nr. 87/2008 geht einerseits hervor, dass es vernünftig zu rechtfertigen ist, dass kein gezahltes Unterhaltsgeld vom Nettoeinkommen des Unterhaltspflichtigen abgezogen werden darf, wenn dieser Betrag gezahlt wird nach dem Besteuerungszeitraum, auf den er sich bezieht, weil der Unterhaltspflichtige es unterlassen hat, die gerichtliche Entscheidung, durch die er zur Zahlung verurteilt wurde, auszuführen, und andererseits, dass es gerechtfertigt ist, den Abzug zu erlauben, wenn eine gerichtliche Entscheidung den Betrag des Unterhaltsgeldes rückwirkend festsetzt oder erhöht, weil der Unterhaltspflichtige in diesem Fall die Entscheidung ausführt, mit der seine Unterhaltspflicht festgelegt wird.

B.6. Da die erste in B.2.1 erwähnte Personenkategorie im Gegensatz zur zweiten in diesem Erwägungsgrund genannten Kategorie es unterlassen hat, die gerichtliche Entscheidung zur Zahlung einer Unterhaltsleistung während des Besteuerungszeitraums, auf den sich diese Leistung bezieht, auszuführen, ist der in Rede stehende Behandlungsunterschied aus den gleichen wie den im Entscheid Nr. 87/2008 erwähnten Gründen sachlich gerechtfertigt. Der Umstand, dass der Unterhaltsberechtigte keine Initiativen im Hinblick auf die Vollstreckung der betreffenden gerichtlichen Entscheidung ergriffen hat, tut im Rahmen des Steuerabzugs von Unterhaltsleistungen an sich der Feststellung, dass die erste in B.2.1 erwähnte Personenkategorie die Unterhaltsleistung erst nach dem Besteuerungszeitraum, auf den diese sich bezieht, zahlt, ohne sich dazu auf eine gerichtliche Entscheidung berufen zu können, die den Betrag der Unterhaltsleistung rückwirkend festsetzt oder erhöht, keinen Abbruch.

B.7. Artikel 104 Nr. 2 des EStGB 1992 ist nicht unvereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 104 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 17. März 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) L. Lavrysen