

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 3862

Urteil Nr. 176/2006
vom 22. November 2006

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 13. Januar 2006 in Sachen der « Bureau d'études Pierre Berger » AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 25. Januar 2006 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahingehend ausgelegt, dass er nur Anwendung findet auf die Entlohnungen der Verwaltungsratsmitglieder oder der aktiven Teilhaber im engen Sinne des Wortes, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der koordinierten Verfassung, insofern er zu einer Diskriminierung führt zwischen einerseits den Gesellschaften, die den in Artikel 215 bestimmten Betrag einem Verwaltungsratsmitglied oder einem aktiven Teilhaber als Entlohnung gewähren, unabhängig davon, ob dies aufgrund von Artikel 32 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 oder aufgrund von Artikel 31 desselben Gesetzbuches geschieht, wobei die Entlohnung zum progressiven Satz der Steuer der natürlichen Personen besteuert wird und den Sozialabgaben unterliegt, und andererseits den Gesellschaften, die den in Artikel 215 bestimmten Betrag einem Verwaltungsratsmitglied oder einem aktiven Teilhaber, allerdings in einer anderen Form, wie z.B. Profite, gewähren, wobei diese Beträge ebenfalls zum progressiven Satz der Steuer der natürlichen Personen besteuert und den Sozialabgaben unterliegen würden, und während das Ziel der Bestimmung sowohl im ersten als auch im zweiten Fall in geeigneter Weise erfüllt wäre? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992).

Aus der Formulierung der präjudiziellen Frage und aus den eingereichten Schriftsätzen geht hervor, dass der Hof gebeten wird, diese Bestimmung in der Fassung zu prüfen, die vor ihrer Abänderung durch den königlichen Erlass vom 20. Dezember 1996 und durch das Gesetz vom 22. Dezember 1998 anwendbar war.

Gemäß dieser Bestimmung ist der ermäßigte Satz der Gesellschaftssteuer nicht anwendbar

« auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassene Genossenschaften sind, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums

nicht mindestens einem ihrer Verwaltungsratsmitglieder oder aktiven Teilhaber eine Entlohnung in Höhe von mindestens 1.000.000 Franken bewilligt haben ».

B.2.1. Der vorlegende Richter fragt den Hof, ob diese Bestimmung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, wenn sie in dem Sinne ausgelegt werde, dass mit dem Begriff « Entlohnung » nur die Entlohnungen von Verwaltungsratsmitgliedern oder aktiven Teilhabern im engen Sinne des Wortes gemeint seien.

In dieser Auslegung führe die fragliche Bestimmung zu einem Behandlungsunterschied in Bezug auf den ermäßigten Steuersatz zwischen den Gesellschaften je nachdem, ob sie den in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Betrag einem Verwaltungsratsmitglied oder aktiven Teilhaber als Entlohnung im Sinne der Artikel 32 und 33 oder des Artikels 31 des EStGB 1992 gewährten, oder ob sie diesen Betrag einem Verwaltungsratsmitglied oder aktiven Teilhaber in einer anderen Form gewährten, in diesem Fall Profite aus einem freien Beruf im Sinne von Artikel 27 des EStGB 1992.

B.2.2. Aus den Schriftsätzen und den Fakten der Rechtssache geht hervor, dass der Streitfall vor dem vorlegenden Richter die Zahlung von Honoraren als beratender Ingenieur durch eine Aktiengesellschaft an ihr Verwaltungsratsmitglied betrifft, das den Beruf als beratender Ingenieur ebenfalls persönlich ausübt.

Da das Verwaltungsratsmitglied diese Beträge als « Profite aus einem freien Beruf » angegeben hatte, hat die Verwaltung der Gesellschaft den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes verweigert mit der Begründung, dass diese Beträge nicht dem System der Entlohnungen als Verwaltungsratsmitglied unterlägen, sondern der Steuer der natürlichen Personen als Profite aus einem freien Beruf.

Der Hof beschränkt seine Prüfung auf diese Situation.

B.3. In der auf den Streitfall vor dem vorlegenden Richter anwendbaren Fassung definierten die Artikel 23, 27, 31, 32 und 33 des EStGB 1992 die Berufseinkünfte, die Profite und die Entlohnungen wie folgt:

« Art. 23. § 1. Berufseinkünfte sind Einkünfte, die direkt oder indirekt aus Tätigkeiten jeglicher Art stammen, und zwar:

1. Gewinne,
2. Profite,
3. Gewinne und Profite aus einer vorherigen Berufstätigkeit,
4. Entlohnungen,
5. Pensionen, Renten und als solche geltende Zulagen.

[...] ».

« Art. 27. Profite sind alle Einkünfte aus einem freien Beruf, einem Amt oder einem Posten und alle Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit, die nicht als Gewinne oder Entlohnungen gelten.

Sie umfassen:

1. Einnahmen,
2. Vorteile jeglicher Art, die aufgrund oder anlässlich der Ausübung der Berufstätigkeit bezogen werden,
3. alle Mehrwerte, die auf Aktiva verwirklicht werden, die zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden,
4. Entschädigungen jeglicher Art, die während der Ausübung der Berufstätigkeit bezogen werden:
 - a) als Ausgleich für Handlungen oder anlässlich von Handlungen, die zu einer Verringerung der Berufstätigkeit oder der Profite aus der Berufstätigkeit führen können,
 - b) als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen zeitweiligen Profitausfall.

Mehrwerte auf die in Artikel 66 erwähnten Fahrzeuge werden nur zu 75 Prozent berücksichtigt.

[...] ».

« Art. 31. Entlohnungen von Arbeitnehmern sind alle Entgelte, die für den Arbeitnehmer den Ertrag seiner Arbeit im Dienst eines Arbeitgebers darstellen.

Sie umfassen insbesondere:

1. Gehälter, Löhne, Provisionen, Zuwendungen, Prämien, Entschädigungen und alle anderen ähnlichen Entgelte, einschließlich der Trinkgelder und anderer, selbst zufälliger Zulagen,

die aufgrund oder anlässlich der Ausübung der Berufstätigkeit aus anderen Gründen bezogen werden als zur Erstattung eigener Ausgaben des Arbeitgebers,

2. Vorteile jeglicher Art, die aufgrund oder anlässlich der Ausübung der Berufstätigkeit bezogen werden,

3. Entschädigungen, die aufgrund oder anlässlich der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags bezogen werden,

4. Entschädigungen, die als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen zeitweiligen Lohnausfall bezogen werden,

5. Entlohnungen eines Arbeitnehmers, selbst wenn sie seinen Rechtsnachfolgern gezahlt oder zuerkannt werden.

Als Entschädigungen im Sinne von Absatz 2 Nr. 4 gelten die von lokalen Beschäftigungsagenturen gezahlten Entschädigungen bis zu dem in der einschlägigen Regelung festgesetzten Höchstbetrag.

Sind in Artikel 145.1 Nr. 4 erwähnte Aktien oder Anteile innerhalb fünf Jahren nach ihrem Erwerb Gegenstand einer anderen Übertragung als einer Übertragung von Todes wegen, gilt als Entlohnung des Arbeitnehmers ein Betrag, der so viele Male ein Sechzigstel der Beträge darstellt, die für die Steuerermäßigung berücksichtigt wurden, wie ganze Monate bis zum Ende der fünfjährigen Frist übrig bleiben.

Der König legt Mindestbeträge für Entlohnungen fest, die zu Lasten von vollständig, hauptsächlich oder zusätzlich mit Trinkgeldern entlohnten Arbeitnehmern steuerpflichtig sind.

Art. 32. Entlohnungen von Verwaltungsratsmitgliedern sind alle Entgelte, die für den Empfänger den Ertrag seines Auftrags oder seiner Aufgabe als Verwaltungsratsmitglied oder Liquidator bzw. einer ähnlichen Funktion darstellen.

Sie umfassen insbesondere:

1. festgesetzte oder veränderliche Entlohnungen, einschließlich der Tantiemen, die von Kapitalgesellschaften auf eine andere Weise denn als Erstattung gesellschaftseigener Kosten gewährt werden,

2. Vorteile, Entschädigungen und Entlohnungen, die im Wesen denjenigen entsprechen, die in Artikel 31 Absatz 2 Nr. 2 bis 5 erwähnt sind.

Wenn ein Verwaltungsratsmitglied einer Gesellschaft dieser ein bebautes unbewegliches Gut vermietet, gelten in Abweichung von Artikel 7 Mietpreis und Mietvorteile als Entlohnungen des Verwaltungsratsmitglieds, sofern sie höher sind als fünf Drittel des entsprechend dem Koeffizienten in Artikel 13 neu bewerteten Katastereinkommens. Von diesen Entlohnungen werden Kosten in Bezug auf das vermietete unbewegliche Gut nicht abgezogen.

Art. 33. Entlohnungen aktiver Teilhaber sind alle Entlohnungen, die für den Empfänger den Ertrag seiner Berufstätigkeit als Teilhaber einer Personengesellschaft darstellen.

Sie umfassen insbesondere:

1. alle von einer Personengesellschaft bewilligten Summen mit Ausnahme von Dividenden oder Erstattungen gesellschaftseigener Kosten,
2. Vorteile, Entschädigungen und Entlohnungen, die im Wesen denjenigen entsprechen, die in Artikel 31 Absatz 2 Nr. 2 bis 5 erwähnt sind.

Wenn ein aktiver Teilhaber einer Gesellschaft dieser ein bebautes unbewegliches Gut vermietet, gelten in Abweichung von Artikel 7 Mietpreis und Mietvorteile als Entlohnungen des aktiven Teilhabers, sofern sie höher sind als fünf Drittel des entsprechend dem Koeffizienten in Artikel 13 neu bewerteten Katastereinkommens. Von diesen Entlohnungen werden Kosten in Bezug auf das vermietete unbewegliche Gut nicht abgezogen ».

B.4. Der Gesetzgeber wollte, indem er durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 Artikel 215 des EStGB 1992 um einen Absatz 3 Nr. 4 ergänzt hat, den steuerlichen Anreiz zur Gründung von Gesellschaften oder zur Umwandlung von Einzelunternehmen in Gesellschaften abschwächen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 717/1, SS. 4 und 5). Er wollte vermeiden, dass durch die Gründung von Gesellschaften Steuern oder Sozialversicherungsbeiträge hinterzogen würden (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 717/5, S. 75). Hierzu hat er eine angemessene Maßnahme ergriffen, indem er vorschrieb, dass die Gesellschaften, die in den Vorteil des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer gelangen, ihren Unternehmensleitern Entlohnungen in ausreichender Höhe gewähren, um die Zahlung von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen zu bewirken, die bei der Umwandlung einer Berufstätigkeit als selbständig Erwerbstätiger in eine Gesellschaftsform verloren gehen.

B.5.1. Im Fall von Verwaltungsratsmitgliedern, die ihr Mandat unentgeltlich ausüben, jedoch als Lohnempfänger bezahlt werden, hat der Hof im Urteil Nr. 37/2005 erkannt, dass das in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 verwendete Wort « Entlohnung » im Lichte der Zielsetzung der fraglichen Bestimmung in dem Sinne ausgelegt werden kann, dass es alle vom Unternehmensleiter zu Lasten der Gesellschaft empfangenen Entlohnungen umfasst, ungeachtet dessen, ob es sich um Entlohnungen von Unternehmensleitern im Sinne von Artikel 32 des EStGB 1992 oder um Entlohnungen von Arbeitnehmern im Sinne von Artikel 31 des EStGB 1992 handelt, die der Unternehmensleiter erhält. In dieser Auslegung verstößt die fragliche Bestimmung nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

B.5.2. Im vorliegenden Fall werden in der Auslegung des vorliegenden Richters die Gesellschaften, die einem Verwaltungsratsmitglied oder aktiven Teilhaber Profite aus einem

freien Beruf im Sinne von Artikel 27 des EStGB 1992 gewähren, vom ermäßigten Steuersatz ausgeschlossen, selbst wenn die Entlohnung den im vorerwähnten Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 vorgesehenen Betrag erreicht, während die Gesellschaften, die einem Verwaltungsratsmitglied oder aktiven Teilhaber Entlohnungen als Verwaltungsratsmitglied oder als aktiver Teilhaber im Sinne der Artikel 32 und 33 des EStGB 1992 gewähren oder aber Entlohnungen als Arbeitnehmer im Sinne von Artikel 31 des EStGB 1992, in den Vorteil dieses Steuersatzes gelangen können.

B.6.1. Wenn eine Person wie im vorliegenden Fall Honorare als Gegenleistung für Leistungen erhalten hat, die sie für Rechnung der Gesellschaft, deren Verwaltungsratsmitglied sie ist, erbracht hat, unterscheidet sich ihre Lage hinsichtlich der fraglichen Bestimmung nicht wesentlich von derjenigen einer Person, die Entlohnungen als Verwaltungsratsmitglied oder als aktiver Teilhaber oder aber Entlohnungen als Arbeitnehmer erhält.

B.6.2. Verwaltungsratsmitglieder oder aktive Teilhaber, die Honorare von der Gesellschaft erhalten, deren Verwaltungsratsmitglieder oder aktive Teilhaber sie sind, unterliegen selbst dem progressiven Satz der Steuer der natürlichen Personen auf diese Profite und müssen auf diese Beträge Sozialbeiträge als selbständig Erwerbstätige zahlen.

B.6.3. Im Licht der Zielsetzung von Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 ist es deshalb nicht gerechtfertigt, in Bezug auf den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes einen Unterschied zu machen zwischen Gesellschaften, je nachdem, ob sie ihren Verwaltungsratsmitgliedern oder aktiven Teilhabern eine Entlohnung im Sinne der Artikel 32 und 33 sowie des Artikels 31 desselben Gesetzbuches oder aber Profite aus einem freien Beruf gewähren.

B.7. In dieser Auslegung ist die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten.

B.8.1. Der Hof bemerkt jedoch, dass das in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des EStGB 1992 enthaltene Wort « Entlohnung » sich auf die Beträge bezieht, die eine Gesellschaft einem Verwaltungsratsmitglied oder aktiven Teilhaber zahlt, so dass dieses Wort « Entlohnung » so ausgelegt werden kann, dass es den auf die Entlohnungen von Verwaltungsratsmitgliedern und von aktiven Teilhabern anwendbaren Attraktionsgrundsatz berücksichtigt.

B.8.2. Gemäß diesem Grundsatz können alle Berufseinkünfte, die ein Verwaltungsratsmitglied oder aktiver Teilhaber von seiner Gesellschaft erhält, als Entlohnungen von Verwaltungsratsmitgliedern oder Entlohnungen von aktiven Teilhabern gelten, selbst wenn mit diesen Beträgen Aufträge entgolten werden, die im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit für Rechnung der Gesellschaft ausgeführt wurden.

B.8.3. Diese Auslegung wird untermauert durch die Vorarbeiten zum Gesetz vom 13. Juni 1997 zur Bestätigung des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nrn. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion », mit dem die Begriffe « Entlohnung als Verwaltungsratsmitglied » und « Entlohnung als aktiver Teilhaber » gestrichen und durch den Begriff « Entlohnung als Unternehmensleiter » ersetzt wurden; darin hieß es:

« Der Attraktionsgrundsatz bedeutet, dass nicht nur alle Beträge und Vorteile, die eine Entlohnung für die eigentliche Ausführung eines Auftrags als Verwaltungsratsmitglied darstellen, sondern auch alle Vergütungen gleich welcher Art, beispielsweise Honorare für die Ausübung ihres freien Berufes innerhalb der Gesellschaft, mit denen gleich welche, innerhalb der Gesellschaft ausgeübte Berufstätigkeit entlohnt wird, als Entlohnungen einzustufen sind » (*Parl. Dok.*, Senat, 1996-1997, Nr. 1-612/7, S. 7).

B.9.1. Aus den vorstehenden Erwägungen geht hervor, dass Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 so ausgelegt werden kann, dass der darin enthaltene Begriff « Entlohnung » alle Berufseinkünfte umfasst, die Verwaltungsratsmitglieder oder aktive Teilhaber zu Lasten der Gesellschaft erhalten haben, ungeachtet der diesen Beträgen verliehenen Einstufung, das heißt ungeachtet dessen, ob es sich um Entlohnungen als Verwaltungsratsmitglied oder als aktiver Teilhaber im Sinne der Artikel 32 und 33 des EStGB 1992, um Entlohnungen als Arbeitnehmer im Sinne von Artikel 31 des EStGB 1992 oder aber um Profite als Gegenleistung von Aufträgen, die für Rechnung der Gesellschaft im Rahmen der Ausübung eines freien Berufes ausgeführt werden, handelt.

B.9.2. In dieser Auslegung schließt die fragliche Bestimmung die Gesellschaften, die ihren Verwaltungsratsmitgliedern oder aktiven Teilhabern, die ebenfalls selbständig erwerbstätig sind, einen ausreichenden Profit gewähren, nicht vom Vorteil des ermäßigten Steuersatzes aus, so dass der in der präjudiziellen Frage angeführte Behandlungsunterschied nicht mehr besteht.

B.10. In dieser Auslegung ist die präjudizielle Frage verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

- Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der vor seiner Abänderung durch den königlichen Erlass vom 20. Dezember 1996 sowie durch das Gesetz vom 22. Dezember 1998 geltenden Fassung, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, wenn das darin enthaltene Wort « Entlohnung » dahingehend ausgelegt wird, dass es sich ausschließlich auf die Entlohnungen von Verwaltungsratsmitgliedern oder aktiven Teilhabern im Sinne der Artikel 32 und 33 desselben Gesetzbuches bezieht.

- Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der vor seiner Abänderung durch den königlichen Erlass vom 20. Dezember 1996 sowie durch das Gesetz vom 22. Dezember 1998 geltenden Fassung, verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, wenn das darin enthaltene Wort « Entlohnung » dahingehend ausgelegt wird, dass es sich sowohl auf die Entlohnungen im Sinne der Artikel 32 und 33 und des Artikels 31 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 als auch auf die Profite aus einem freien Beruf im Sinne von Artikel 27 desselben Gesetzbuches bezieht.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 22. November 2006.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior