

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 2978
Urteil Nr. 37/2005 vom 16. Februar 2005

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der auf die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 anwendbaren Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

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 1. April 2004 in Sachen der M.J.M. Immobilière GmbH gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 14. April 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 geltenden Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn das darin enthaltene Wort ‘Entlohnung’ als Entlohnung eines Unternehmensleiters im Sinne von Artikel 32 des EStGB 1992 aufgefaßt wird, deren Gewährung zu einem in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 desselben Gesetzbuches festgesetzten Mindestbetrag an mindestens einen ihrer Unternehmensleiter die Gesellschaft, die die Kosten für diese Entlohnung zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums übernimmt, in die Lage versetzt, den Vorteil des in Absatz 2 des besagten Artikels festgelegten ermäßigten Körperschaftsteuersatzes zu genießen, während die Gesellschaft, die einem ihrer Unternehmensleiter, der ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer oder Liquidator ausübt, zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums Entlohnungen in gleicher Höhe gewährt, die jedoch zur Kategorie der Arbeitnehmerentlohnungen im Sinne von Artikel 31 des EStGB 1992 gehören, von der Anwendung des ermäßigten Satzes ausgeschlossen wird? »

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der für die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 geltenden Fassung. Gemäß dieser Bestimmung ist der ermäßigte Satz der Körperschaftsteuer nicht anwendbar

« auf andere Gesellschaften als die vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen anerkannten Genossenschaften, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums nicht mindestens einem ihrer Unternehmensleiter eine Entlohnung gewähren, die mindestens dem beststeuerbaren Einkommen der Gesellschaft entspricht, wenn diese Entlohnung weniger als 1.000.000 Franken beträgt; ».

B.2. Der verweisende Richter fragt den Hof, ob diese Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, wenn sie dahingehend ausgelegt werde, daß mit dem Wort « Entlohnung » nur die Entlohnungen von Unternehmensleitern im Sinne von Artikel 32 des EStGB 1992 gemeint sind. In dieser Auslegung schaffe die fragliche Bestimmung in bezug auf

den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes einen Behandlungsunterschied zwischen den Gesellschaften, je nachdem, ob sie ihrem Unternehmensleiter eine Entlohnung als Unternehmensleiter im Sinne von Artikel 32 gewährten oder ob sie ihrem Unternehmensleiter, der ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer oder Liquidator ausübe, Entlohnungen als Arbeitnehmer in gleicher Höhe gewährten, die zu der Kategorie von Entlohnungen von Arbeitnehmern im Sinne von Artikel 31 des EStGB 1992 gehörten.

B.3. Artikel 31 Absatz 1 des EStGB 1992 besagt:

« Als Entlohnungen von Arbeitnehmern gelten alle Entlohnungen, die für den Arbeitnehmer das Ergebnis seiner Arbeit im Dienste des Arbeitgebers darstellen. »

B.4. Artikel 32 Absatz 1 des EStGB 1992 besagt:

« Entlohnungen von Unternehmensleitern sind alle Bezüge, die einer natürlichen Person gewährt oder zugeteilt werden,

1. die ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer, Liquidator oder gleichartige Funktionen ausübt;
2. die innerhalb der Gesellschaft eine leitende Funktion oder eine führende Tätigkeit der tagtäglichen Geschäftsführung, kaufmännischer, finanzieller oder technischer Art außerhalb des Rahmens eines Arbeitsvertrags ausübt. »

B.5.1. Der obengenannte Artikel 32 legt das Attraktionsprinzip fest, wonach alle Einkünfte, die ein Unternehmensleiter von seiner Gesellschaft erhält, als Entlohnungen von Unternehmensleitern gelten, auch wenn damit andere Aufgaben entlohnt werden. Die Anwendung dieses Prinzips hindert den Unternehmensleiter einerseits daran, zweimal den Pauschalbetrag für Berufsaufwendungen abzuziehen, einmal auf den Teil der Entlohnung als Unternehmensleiter und ein zweites Mal auf den Teil der Entlohnung als Arbeitnehmer, und andererseits, sein Einkommen dem System der sozialen Sicherheit für Selbständige zu entziehen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/1, SS. 3-4).

B.5.2. Die Anwendung des Attraktionsprinzips bewirkt grundsätzlich, daß alle dem Unternehmensleiter von der Gesellschaft gezahlten Entlohnungen für die Anwendung von Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des EStGB 1992 berücksichtigt werden, so daß die in der präjudiziellen Frage verglichenen Kategorien von Gesellschaften ungeachtet der in dieser

Bestimmung enthaltenen Auslegung des Wortes « Entlohnung » nicht unterschiedlich behandelt werden.

B.5.3. Im Urteil Nr. 30/2001 vom 1. März 2001 hat der Hof jedoch Artikel 32 des EStGB 1992 und den darin festgelegten Attraktionsgrundsatz teilweise für nichtig erklärt, insofern er auf natürliche Personen Anwendung findet, die gegen Entgelt Funktionen in einer Handelsgesellschaft ausüben, in der sie auch unentgeltlich ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer, Liquidator oder gleichartige Funktionen ausüben.

B.6. Daraus ergebe sich nach Auffassung des verweisenden Richters, daß eine Gesellschaft, deren Geschäftsführer ihr Mandat unentgeltlich ausübten, die ihnen jedoch eine Entlohnung als Arbeitnehmer im Sinne von Artikel 31 des EStGB 1992 gewähre, vom ermäßigten Steuersatz ausgeschlossen werde, selbst wenn diese Entlohnung den im obengenannten Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 vorgeschriebenen Betrag erreiche, während eine Gesellschaft, die ihren Unternehmensleitern eine Entlohnung als Unternehmensleiter im Sinne von Artikel 32 des EStGB 1992 gewähre, wohl in den Vorteil dieses Satzes gelange.

B.7. 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 Einmannbetrieben 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 umgangen 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 Körperschaftsteuer 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.8. Die im Rahmen eines Arbeitsvertrags erhaltenen Entlohnungen unterliegen so wie die Entlohnungen von Unternehmensleitern dem Berufssteuervorabzug und den Sozialbeiträgen. Gesellschaften, deren Unternehmensleiter ihr Mandat unentgeltlich ausüben und die ihnen eine Entlohnung aufgrund eines Arbeitsvertrags zahlen, umgehen somit weder die Steuern noch die

Sozialbeiträge auf die als Unternehmensleiter gewährte Entlohnung. In bezug auf die durch Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des EStGB 1992 angestrebte Zielsetzung befinden sie sich folglich in einer ähnlichen Situation wie Gesellschaften, die ihren Unternehmensleitern eine Entlohnung als Unternehmensleiter im Sinne von Artikel 32 des EStGB 1992 gewähren. Folglich ist das Unterscheidungskriterium, auf dem der Behandlungsunterschied zwischen diesen beiden Kategorien von Gesellschaften beruht, in bezug auf den Vorteil des ermäßigten Steuertarifs nicht sachdienlich im Vergleich zur Zielsetzung des Gesetzgebers.

B.9. In dieser Auslegung ist die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten.

B.10. Der Hof bemerkt jedoch, daß Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des EStGB 1992 so ausgelegt werden kann, daß die « Entlohnung », die nicht anders bezeichnet wird, 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.

B.11. In dieser Auslegung schließt die fragliche Bestimmung Gesellschaften, die ihren Unternehmensleitern, die ihr Mandat unentgeltlich ausüben, eine ausreichende Entlohnung als Arbeitnehmer aufgrund eines Arbeitsvertrags gewähren, nicht vom Vorteil des ermäßigten Steuersatzes aus, so daß der in der präjudiziellen Frage angeführte Behandlungsunterschied verschwindet.

B.12. 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 für die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 geltenden Fassung, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn das darin enthaltene Wort « Entlohnung » dahingehend ausgelegt wird, daß es ausschließlich die Entlohnungen eines Unternehmensleiters im Sinne von Artikel 32 desselben Gesetzbuches betrifft.

- Dieselbe Bestimmung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn das darin enthaltene Wort « Entlohnung » dahingehend ausgelegt wird, daß es sowohl die Entlohnungen im Sinne von Artikel 32 als auch diejenigen im Sinne von Artikel 31 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 betrifft.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. Februar 2005, durch den Richter P. Martens, in Vertretung des Vorsitzenden M. Melchior, der gesetzmäßig verhindert ist, der Verkündung des vorliegenden Urteils beizuwohnen.

Der Kanzler,

Der stellv. Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) P. Martens