

Geschäftsverzeichnissnr. 3781
Urteil Nr. 125/2006 vom 28. Juli 2006

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 42 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen, vor seiner Ersetzung durch Artikel 404 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002, gestellt vom Gericht erster Instanz Löwen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 16. September 2005 in Sachen M. Roosen gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 10. Oktober 2005 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Löwen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 42 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen, in der vor seiner Abänderung durch Artikel 404 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002 geltenden Fassung, gegen die Artikel 10 und 11 der koordinierten Verfassung, indem die Arbeitnehmer, denen durch den Arbeitgeber eine Aktienoption gewährt wird, gleichermaßen besteuert werden, unbeschadet der Tatsache, ob sie die Möglichkeit haben, diese Option auszuüben oder nicht? ».

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Ziel der präjudiziellen Frage ist es, vom Hof zu vernehmen, ob Artikel 42 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen in seiner ursprünglichen Fassung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, da die Arbeitnehmer, denen durch den Arbeitgeber ein Aktienoption gewährt werde, gleichermaßen besteuert würden, ungeachtet dessen, ob sie die Möglichkeit hätten, diese Option auszuüben oder nicht.

B.2. Artikel 42 § 1 des vorerwähnten Gesetzes vom 26. März 1999 bestimmte in der auf die Streitsache vor dem vorliegenden Richter anwendbaren Fassung:

« Die Vorteile jeglicher Art, die aufgrund oder anlässlich der Berufstätigkeit des Empfängers in Form einer gegebenenfalls kostenlosen Gewährung einer Option erlangt wurden, stellen für diesen ein Berufseinkommen dar, das zum Zeitpunkt seiner Gewährung versteuerbar ist, wenn er diese Option nicht zur Ausübung seiner Berufstätigkeit verwendet hat.

In steuerlicher Hinsicht wird davon ausgegangen, dass die Option am sechzigsten Tag nach dem Datum des Angebots gewährt wurde, selbst wenn mit der Ausübung der Option aufschiebende oder auflösende Bedingungen verbunden sind, es sei denn, der Empfänger hat vor Ablauf dieser Frist dem Anbieter schriftlich mitgeteilt, dass er sich weigert, das Angebot anzunehmen ».

Die präjudizielle Frage betrifft Absatz 2 vor seiner Abänderung zum 10. Januar 2003 durch Artikel 404 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002 (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 2002). Nunmehr lautet Absatz 2 wie folgt:

« Wenn der Empfänger das Angebot spätestens am sechzigsten Tag nach dem Datum des Angebots schriftlich angenommen hat, wird in steuerlicher Hinsicht davon ausgegangen, dass die Option an diesem sechzigsten Tag gewährt wurde, selbst wenn mit der Ausübung der Option aufschiebende oder auflösende Bedingungen verbunden sind. Wenn der Empfänger nicht vor Ablauf dieser Frist dem Anbieter schriftlich mitgeteilt hat, dass er das Angebot annimmt, wird davon ausgegangen, dass er das Angebot verweigert hat ».

B.3. Das Gesetz vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen führt eine neue Regelung des Besteuerungssystems für Aktienoptionen ein. Die bis dahin geltende steuerliche Behandlung von Aktienoptionen hatte sich als unzureichend erwiesen. Zunächst waren die Anwendungsbedingungen des spezifischen gesetzlichen Rahmens so streng, dass die Regelung in der Praxis kaum angewandt wurde. Außerdem herrschte eine große Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Aktienoptionen, die nicht zum Anwendungsbereich dieser Regelung gehörten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1912/8, S. 2).

B.4. Artikel 42 des Gesetzes vom 26. März 1999 legt das Steuerstatut der Vorteile jeglicher Art fest, die aufgrund oder anlässlich der Berufstätigkeit des Empfängers in Form der - gegebenenfalls unentgeltlichen - Gewährung einer Option erlangt wurden. Somit bezweckte der Gesetzgeber, die gewünschte Rechtssicherheit hinsichtlich des Steuerstatuts dieser Optionen zu bieten, wie aus den in B.3 angeführten Vorarbeiten hervorgeht.

In Absatz 2 des vorerwähnten Artikels wird festgelegt, wann die Option in steuerlicher Hinsicht als erteilt angesehen wird, nämlich am sechzigsten Tag nach dem Datum des Angebots. Die gesetzliche Vermutung der Gewährung an dem somit festgesetzten Tag gilt gemäß dieser Bestimmung selbst dann, wenn mit der Ausübung der Option aufschiebende oder auflösende Bedingungen verbunden sind, so dass die Empfänger auf die gleiche Weise besteuert werden, ungeachtet dessen, ob sie die Option ausüben können oder nicht.

B.5. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots untersagen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der fraglichen Maßnahme in

wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt. Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der fraglichen Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

Der Hof muss daher prüfen, ob für die gleiche steuerliche Behandlung aller Arbeitnehmer, denen durch den Arbeitgeber eine Aktienoption gewährt wurde, ungeachtet dessen, ob sie die Möglichkeit haben, die Option auszuüben oder nicht, eine vernünftige Rechtfertigung besteht.

B.6. Die Vorteile jeglicher Art, die aufgrund oder anlässlich der Berufstätigkeit des Empfängers erlangt wurden in Form der - gegebenenfalls kostenlosen - Gewährung einer Option, stellen ein Berufseinkommen dar, das zum Zeitpunkt seiner Gewährung versteuerbar ist, wenn der Empfänger diese Option nicht zur Ausübung seiner Berufstätigkeit verwendet hat. Es wird davon ausgegangen, dass der Empfänger das ihm gemachte Angebot angenommen hat, wenn er nicht vor Ablauf von sechzig Tagen nach dem Datum des Angebots demjenigen, der die Option anbietet, seine Weigerung zur Kenntnis gebracht hat. In diesem Fall wird davon ausgegangen, dass die Option am sechzigsten Tag gewährt wurde. Während der Vorarbeiten wurde hervorgehoben:

« Der [Gesetzentwurf] sieht eine vernünftige Besteuerung der Vorteile jeglicher Art, die die Optionen darstellen, vor, so dass jeder, sowohl der Steuerpflichtige als auch die öffentliche Hand, in dieser Situation dabei gewinnt. Für den Steuerpflichtigen wird die steuerliche Behandlung von Optionen transparent und vorhersehbar; die öffentliche Hand ist sich vernünftiger Steuereinnahmen gewiss » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1912/8, S. 3).

Die steuerliche Regelung bezüglich der Gewährung von Optionen führt dazu, dass die negative Auswirkung der sofortigen Besteuerung des in Form einer Aktienoption erhaltenen Vorteils zum Zeitpunkt seiner Gewährung, im Sinne von Artikel 42 § 1 des Gesetzes vom 26. März 1999 - übrigens zu dem in Artikel 43 §§ 5 und 6 dieses Gesetzes festgesetzten vorteilhaften Tarif - untrennbar verbunden ist mit der Nichtbesteuerung aller direkten oder indirekten Vorteile, die sich aus der gewährten Option ergeben können; diese Maßnahme ist in Artikel 42 § 2 dieses Gesetzes vorgesehen. In der Begründung hieß es hierzu:

« Im Hinblick auf das Anstreben von Rechtssicherheit, jedoch ohne damit Stellung zum Steuersystem dieser Vorteile beim derzeitigen Stand des allgemeinen Rechts zu nehmen, wird dieser Grundsatz der Nichtbesteuerung festgelegt.

[...]

Dem Text, der dem Staatsrat vorgelegt wurde, ist der Grundsatz der Befreiung der anlässlich der Veräußerung einer Option erzielten Vorteile hinzugefügt worden, denn in dieser Situation wurde der Vorteil auch endgültig zum Zeitpunkt der Gewährung der Option besteuert » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1912/1, S. 26).

B.7. Die mit der Steuerregelung verbundene Gefahr, dass die Gewährung einer Option besteuert wird, die möglicherweise nie ausgeübt werden kann, kann dem Empfänger nicht unbekannt sein, da sie sich ausdrücklich aus dem Text von Absatz 2 des Artikels 42 § 1 ergibt. Daraus geht nämlich hervor, dass die gesetzliche Vermutung der Gewährung selbst dann gilt, wenn die Ausübung der Option mit aufschiebenden oder auflösenden Bedingungen verbunden ist.

Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates, die die Formulierung der fraglichen Bestimmung vorgeschlagen hat, hat außerdem die Beschaffenheit des Vorteils, den die Option darstellt, und die (auch steuerlichen) Folgen ihrer Gewährung ausreichend hervorgehoben:

« Die Prinzipien, die dem Entwurf zugrunde liegen, stellen also lediglich eine Bestätigung des allgemeinen Rechts dar; die Vorteile, die sich aus der kostenlosen Gewährung der Option aufgrund oder anlässlich der Ausübung einer Berufstätigkeit ergeben, stellen steuerbare Berufseinkünfte zum Zeitpunkt ihrer Gewährung dar, wobei es nur noch darum geht, den Betrag dieses steuerbaren Vorteils zu bestimmen. Sobald die Option der begünstigten natürlichen Person gewährt wurde, ist sie Bestandteil ihres Privatvermögens; deren Ausübung und die spätere Verwirklichung eines Mehrwertes auf die Aktien sind normale Verrichtungen der Verwaltung eines Privatvermögens, auf die gemäß dem allgemeinen Recht keine Steuer erhoben wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1912/1, S. 104).

Während der Vorarbeiten wurde ebenfalls auf die mögliche (steuerliche) Gefahr hingewiesen, die sich aus der Gewährung einer Aktienoption ergibt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1912/8, S. 5).

Folglich kann der Empfänger wissen, dass die - vor der Abänderung durch das Programmgesetz (I) vom 24. Dezember 2002 - selbst stillschweigend erfolgte Annahme des Angebots ein Risiko birgt und dass er gegebenenfalls für die Folgen des Verlustes eines

Vermögensbestandteils im Falle der Unmöglichkeit, die Option tatsächlich auszuüben, aufkommt.

B.8. Schließlich ist festzuhalten, dass es dem Empfänger frei steht, das Angebot zu verweigern und somit auf das steuerlich vorteilhafte System zu verzichten, dem die Gewährung von Aktienoptionen unterliegt. Als der Finanzminister auf das mögliche steuerliche Risiko, das mit der Gewährung von Aktienoptionen verbunden ist, hingewiesen wurde, hat er ebenfalls daran erinnert, dass der Arbeitnehmer nicht verpflichtet ist, eine solche Option anzunehmen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1912/8, S. 5, und Senat, 1988-1999, Nr. 1282/4, S. 6). Weder der Umstand, dass von der Annahme ausgegangen wird, wenn der Empfänger nicht innerhalb von sechzig Tagen nach dem Angebot dem Anbieter schriftlich seine Weigerung, das Angebot anzunehmen, zur Kenntnis gebracht hat, noch die Tatsache, dass eine solche Weigerung im Widerspruch zu einer gewissen Unternehmenskultur stehen würde, leistet der freiwilligen Beschaffenheit der Annahme des Angebots, das zur Gewährung der Option und deren Besteuerbarkeit führt, Abbruch. Der Umstand, dass durch das Programmgesetz (I) vom 24. Dezember 2002 eine Vermutung der Verweigerung des Angebots eingeführt wurde, wenn der Empfänger dem Anbieter nicht schriftlich die Annahme des Angebots mitgeteilt hat, kann der im vorliegenden Fall angenommenen gesetzlichen Vermutung nicht ihre vernünftige Beschaffenheit entziehen.

B.9. Die Zielsetzung des Gesetzgebers, Rechtssicherheit zu bieten hinsichtlich des Steuerstatuts der Gewährung von Aktienoptionen, des steuerlich vorteilhaften Systems, der ausreichenden Bekanntheit der möglichen Folgen ihrer Gewährung und der freiwilligen Beschaffenheit der Annahme des Angebots, stellt eine ausreichende vernünftige Rechtfertigung für die gleiche Behandlung aller Arbeitnehmer dar, denen durch den Arbeitgeber eine Aktienoption gewährt wird, ungeachtet dessen, ob sie die Möglichkeit haben, diese Option auch tatsächlich auszuüben oder nicht.

B.10. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 42 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen, vor seiner Ersetzung durch Artikel 404 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002, verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 28. Juli 2006.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts