



Verfassungsgerichtshof

Entscheid Nr. 46/2023
vom 16. März 2023
Geschäftsverzeichnisnr. 7826

In Sachen: Klage auf Nichtigkeitserklärung von Artikel 2 Buchstabe d) des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2021 (Einfügung eines Absatzes 4 in Artikel 275⁶ des EStGB 1992), erhoben von der VoG « Pro League » und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, D. Pieters und E. Bribosia, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. Juni 2022 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 2022 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigkeitserklärung von Artikel 2 Buchstabe d) des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2021 (Einfügung eines Absatzes 4 in Artikel 275⁶ des EStGB 1992), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2021: die VoG « Pro League », die « Club Brugge » AG, die « Koninklijke Beerschot Voetbalclub Antwerpen » AG, die « Royal Antwerp Football Club » AG, die « Cercle Brugge Koninklijke Sportvereniging » Gen., die « Koninklijke Atletiekassociatie Gent-Voetbalafdeling » Gen., die VoG « K. Racing Club Genk 322 », die « OH Leuven » Gen.mbH, die « Koninklijke Lierse sportkring » AG, die « Royal Sporting Club Anderlecht » AG, die « Sporting du pays de Charleroi » AG, die « Standard de Liège » AG, die « Grensverleggend » AG und die « Yellow-Red KV Mechelen » AG, unterstützt und vertreten durch RÄin M. Vera und RA D. Buylaert, in Brüssel zugelassen.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch A. Lauwens und J. De Vleeschouwer, Berater beim juristischen Dienst des FÖD Finanzen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 18. Januar 2023 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter D. Pieters und E. Bribosia beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 1. Februar 2023 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 1. Februar 2023 zur Beratung gestellt

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtene Bestimmung

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigkeitserklärung von Artikel 275⁶ Absatz 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), eingefügt durch Artikel 2 Buchstabe *d*) des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2021.

B.1.2. Artikel 275⁶ des EStGB 1992 sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Befreiung von der Abführung eines Teils des Berufssteuervorabzugs für die betreffenden Schuldner vor, und zwar bei Entlohnungen, die diese Sportlern zahlen oder zuerkennen. Diese Befreiung wurde ursprünglich im Rahmen einer umfassenderen Reform der Steuerreglung für Sportler eingeführt und sollte hauptsächlich als Ausgleich für die Kosten dienen, mit denen diese Reform für Sportklubs verbunden war:

« Dès lors, afin d’inciter les clubs à investir dans la formation de leurs joueurs, de soulager leur trésorerie et de compenser l’augmentation de leurs coûts salariaux (causée notamment par la régularisation de certains sportifs non-résidents), il est prévu de leur octroyer une dispense de versement de précompte professionnel » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2787/001, S. 10).

B.1.3. Mit dem Programmgesetz vom 27. Dezember 2021 möchte der Gesetzgeber die Steuerreglung in der Sportwelt anpassen, und zwar als Reaktion auf die Feststellung, dass die

bestehende Regelung nicht nur das verfolgte Ziel nicht verwirklicht, sondern darüber hinaus zu Missbräuchen führt:

« Les acteurs du monde sportif (joueurs/sportifs, clubs, agents de sportifs, ...) bénéficient actuellement en Belgique de divers régimes fiscaux et parafiscaux avantageux (dispense partielle du précompte professionnel, taux d'imposition préférentiel pour les sportifs jeunes et étrangers, cotisations ONSS réduites, qui se limitent en outre, pour les footballeurs professionnels, aux secteurs des soins de santé, des pensions et des allocations familiales).

En matière fiscale, ces différents avantages coûtent de l'argent à la collectivité, et, dans l'état actuel de la situation, n'atteignent pas toujours les objectifs poursuivis, comme par exemple la formation de jeunes sportifs belges » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2349/001, S. 3).

B.1.4. Artikel 2 Buchstabe d) des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2021 fügt in Artikel 275⁶ des EStGB 1992 einen Absatz 4 ein, der bestimmt:

« In Absatz 1 und 2 erwähnte Entlohnungen kommen nur in Betracht, sofern die Sportler, denen diese Entlohnungen gezahlt oder zuerkannt wurden, in dem Zeitraum, auf den die Befreiung sich bezieht, für einen in Absatz 1 erwähnten Schuldner sportliche Leistungen erbracht haben ».

Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass mit der so hinzugefügten Voraussetzung, die durch einen Abänderungsantrag erneut in den Gesetzentwurf eingefügt wurde, bezweckt wird, gegen Gestaltungen vorzugehen, bei denen Spieler an andere Sportklubs ausgeliehen werden, während der ursprüngliche Sportklub weiterhin den Vorteil der Befreiung beanspruchen kann:

« De plus, l'avant-projet prévoyait une limitation afin de contrer des abus de détachement. Le présent amendement vise à réintégrer cette limitation dans le projet.

Pour cela, il a été choisi de désormais prendre uniquement en considération les rémunérations des sportifs si ces derniers prestent effectivement des prestations sportives pour l'employeur lui-même. Si le sportif est donc détaché vers un autre club sportif, le précompte professionnel qui a été retenu sur la rémunération perçue par ce sportif n'entrera plus en considération pour l'application de cette mesure » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2349/004, S. 3).

Zur Hauptsache

B.2. Der einzige Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch Artikel 2 Buchstabe *d*) des Programmgesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung. Im ersten Teil dieses Klagegrunds führen die klagenden Parteien an, dass die angefochtene Bestimmung zu Unrecht unterschiedliche Situationen auf identische Weise behandle. Die angefochtene Bestimmung schließe die Anwendung der Befreiung nämlich sowohl bei inländischen als auch ausländischen Entsendungen aus, während das Ziel des Gesetzgebers nur darin bestehe, gegen Missbräuche bei ausländischen Entsendungen vorzugehen. Im zweiten Teil des einzigen Klagegrunds führen die klagenden Parteien an, dass die angefochtene Bestimmung mit einem ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen einem belgischen Sportklub, der einen Spieler auf eigenem Feld spielen lasse, und einem belgischen Sportklub, der einen Spieler auf dem Feld eines anderen belgischen Klubs spielen lasse, verbunden sei. Der Gerichtshof prüft beide Teile zusammen.

B.3. In ihrem Erwidierungsschriftsatz entwickeln die klagenden Parteien eine große Zahl neuer Einwände als Reaktion auf den Umstand, dass der Ministerrat in seinem Schriftsatz geltend macht, dass die Befreiung nicht gelte, wenn der Sportler « auf der Bank » sitze. Weder aus dem Wortlaut der angefochtenen Bestimmung selbst noch aus den Vorarbeiten kann auf irgendeine Weise abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber vorhatte, die angefochtene Bestimmung auf diese Weise auszulegen. Ohne dass geprüft werden muss, ob die neuen Einwände zulässig sind, muss festgestellt werden, dass sie auf einem falschen Ausgangspunkt beruhen.

B.4.1. 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. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten 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 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.4.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.4.3. Es obliegt dem Gesetzgeber, den Steuersatz sowie die eventuellen Befreiungen festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der wirtschaftlich-sozialen 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 Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die bei dem Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, gehören daher zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf eine solche politische Entscheidung sowie die ihr zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig wären.

Der Steuergesetzgeber kann darüber hinaus nicht die Besonderheiten jedes Einzelfalls berücksichtigen. Er darf die Vielfalt jedes Einzelfalls annäherungsweise und vereinfacht wiedergeben.

B.5. Wie in B.1.2 erwähnt wurde, wurde die in Artikel 275⁶ des EStGB 1992 vorgesehene Befreiung ursprünglich als Ausgleich zugunsten von Sportklubs für die Folgen einer umfassenderen Reform der Steuerregelung für Sportler eingeführt. Da diese Reform bereits 2007 stattgefunden hat, und im Lichte der günstigen Steuerregelung, die Sportklubs beanspruchen können, kann der Gesetzgeber vernünftigerweise zu dem Schluss gelangen, dass zumindest die Befreiung von weiteren Bedingungen abhängig gemacht werden muss. Das gilt insbesondere, wenn ebenfalls festgestellt wird, dass das andere ursprüngliche Ziel der Befreiung, nämlich die Förderung der Jugendarbeit, unter den bestehenden Bedingungen nicht ausreichend verwirklicht wird. Unabhängig von der Frage, ob sich Sportklubs, die ihre Sportler ins Ausland oder innerhalb Belgiens entsenden, in wesentlich unterschiedlichen Situationen

befinden, ist es auch nicht offensichtlich unangemessen, dass der Gesetzgeber zu dem Schluss gelangt, dass die Befreiung in allen Fällen auf den Berufssteuervorabzug bezüglich der Entlohnung von Sportlern beschränkt werden muss, die sportliche Leistungen für den arbeitgebenden Sportklub effektiv erbracht haben. Nicht nur trägt ein solcher einheitlicher Ansatz zur Vorhersehbarkeit, zur Verwaltung und zur Kontrolle in Bezug auf die betreffende Regelung bei, sondern es kann außerdem dem Steuergesetzgeber, der bestimmt, unter welchen Umständen eine Vorzugsbesteuerung Anwendung findet, nicht vorgeworfen werden, dass er nicht jeden Mechanismus berücksichtigt, der einer bestimmten Berufsgruppe eigen ist, in diesem Fall dem Fußball, *a fortiori* wenn mit diesen Techniken aus Gründen der Steueroptimierung gerade beabsichtigt wird, von diesen gesetzlichen Regelungen abzuweichen, die an sich bereits sehr vorteilhaft sind.

Die gleichen Überlegungen gelten in Bezug auf den zweiten Teil, in dem ein Behandlungsunterschied zwischen einem belgischen arbeitgebenden Sportklub, der einen Spieler auf eigenem Feld spielen lasse, und einem belgischen arbeitgebenden Sportklub, der einen Spieler auf dem Feld eines anderen belgischen Klubs spielen lasse, angeführt wird. Dabei kann im Übrigen darauf hingewiesen werden, dass die betreffenden Sportklubs in keiner Weise daran gehindert werden, bei der Bestimmung der Vergütung, die der ausleihende Sportklub erhält, den Umstand zu berücksichtigen, dass dieser Sportklub die Befreiung von der Abführung nicht mehr beanspruchen kann.

B.6. Der Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. März 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen