

Geschäftsverzeichnissnr. 1835
Urteil Nr. 30/2001 vom 1. März 2001

## URTEIL

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigkeitklärung von Artikel 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen - der den durch Artikel 5 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 ersetzten Artikel 32 des Einkommensteuergesetzbuches abändert - und von Artikel 48 § 1 desselben Gesetzes, erhoben von V. Egret.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und G. De Baets, und den Richtern P. Martens, J. Delruelle, R. Henneuse, M. Bossuyt und E. De Groot, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 7. Dezember 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 8. Dezember 1999 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob V. Egret, wohnhaft in 1080 Brüssel, rue Reimond Stijns 86, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen - der den durch Artikel 5 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 ersetzten Artikel 32 des Einkommensteuergesetzbuches abändert - und von Artikel 48 § 1 desselben Gesetzes (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. Juni 1999).

## II. *Verfahren*

Durch Anordnung vom 8. Dezember 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 28. Januar 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 3. Februar 2000.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- R. Van Damme, wohnhaft in 1000 Brüssel, rue Charles Quint 15, mit am 9. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, mit am 7. März 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 2. Mai 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- V. Egret, mit am 23. Mai 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- R. Van Damme, mit am 23. Mai 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, mit am 26. Mai 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 31. Mai 2000 und vom 29. November 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 7. Dezember 2000 bzw. 7. Juni 2001 verlängert.

V. Egret hat mit am 3. Juli 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Ergänzungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 2000 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 10. Januar 2001 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 22. Dezember 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 10. Januar 2001

- erschienen
- . V. Egret, in ihrem eigenen Namen,
- . B. Druart, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter J. Delruelle und M. Bossuyt Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

### III. *Gegenstand der angefochtenen Bestimmungen*

Artikel 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen besagt:

« Artikel 32 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, der durch Artikel 5 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 ersetzt wurde, wird wie folgt abgeändert:

A) Absatz 1 wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

'Entlohnungen für Betriebsleiter sind alle Bezüge, die einer natürlicher 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) Dieser Artikel wird durch einen Absatz 3 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

'Absatz 1 ist nicht anwendbar auf natürliche Personen, die ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer, Liquidator oder gleichartige Funktionen in Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht oder anderen, in Artikel 220 Nr. 3 genannten juristischen Personen ausüben, vorausgesetzt, die Einkünfte aus Immobiliargütern, die sie aus der betreffenden Vereinigung oder juristischen Person erzielen, werden nicht für die Umbenennung als Entlohnung im Sinne von Absatz 2 Nr. 3 berücksichtigt. ' »

Artikel 48 § 1 des obengenannten Gesetzes besagt:

« Die Artikel 2, 19 A, 23, 24 und 33 B sind ab dem Veranlagungsjahr 1998 wirksam. »

#### IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

##### *In bezug auf das Interesse der klagenden Partei*

A.1. Die klagende Partei sei Angestellte einer Aktiengesellschaft, in der sie seit dem 1. März 1983 mit allen Büroarbeiten als Hilfsbuchhalterin, Telefonistin am Empfang und Sekretärin beauftragt sei. Ihr Gehalt sei auf 29.000 Franken brutto im Monat festgesetzt worden.

1985 sei sie zum angestellten Direktor mit einem Gehalt von 32.019 Franken brutto im Monat ernannt worden, und sie sei durch Beschluß der Hauptversammlung vom 28. Juni 1985 zum Verwaltungsratsmitglied (unentgeltliches Mandat) bestimmt worden.

Die klagende Partei habe ein Interesse an der Beantragung der Nichtigerklärung der beiden obengenannten Bestimmungen, da diese durch Einführung des Attraktionsprinzips für alle Beträge, die aus gleich welchem Grund einem Verwaltungsratsmitglied einer Gesellschaft mit einem unentgeltlichen Mandat in derselben Gesellschaft gezahlt würden, rückwirkend ihre Steuersituation ändern und ihr einen Schaden zufügen würden.

##### *In bezug auf das Interesse der intervenierenden Partei*

A.2. Die intervenieren Partei sei 1971 in einem Unternehmen als Mechaniker (Arbeiter) mit einem Lohn von 80 Franken in der Stunde eingestellt worden. Dieses Unternehmen sei am 26. November 1980 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt worden. Durch Beschluß der Hauptversammlung vom 13. Dezember 1982 sei sie zum Verwaltungsratsmitglied (unentgeltlich) bestimmt worden. Der jährliche Bruttolohn habe sich im Jahr 1999 auf 809.363 Franken belaufen.

Die intervenierende Partei habe ein Interesse daran, ihre Anmerkungen denjenigen der klagenden Partei hinzuzufügen, insofern die beiden angefochtenen Gesetzesbestimmungen durch Einführung des Attraktionsprinzips für alle Beträge, die aus gleich welchem Grund einem Verwaltungsratsmitglied einer Gesellschaft mit einem unentgeltlichen Mandat in derselben Gesellschaft gezahlt würden, rückwirkend ihre Steuersituation ändern und ihr einen Schaden zufügen würden.

##### *Zur Hauptsache*

##### *In bezug auf den ersten Klagegrund*

A.3.1. Ein erster Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, da den Betriebsleitern und den Verwaltungsratsmitgliedern von Gesellschaften auf diskriminierende Weise und rückwirkend alle Einkünfte, die sie von einer Gesellschaft erhielten, als Einkünfte von Betriebsleitern besteuert würden, während die anderen Steuerpflichtigen entsprechend der Art ihrer Einkünfte besteuert würden.

A.3.2. Der Ministerrat erinnert zunächst daran, worin das Attraktionsprinzip besteht, und hebt hervor, daß die betreffende Heranziehung früher für die ehemalige Kategorie der aktiven Gesellschafter eine Rolle gespielt habe. Dann räumt er ein, daß der bemängelte Behandlungsunterschied bestehe, fügt jedoch hinzu, daß dieser Unterschied vernünftig gerechtfertigt sei angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers, und daß seine Auswirkungen nicht unverhältnismäßig seien.

Nachdem nämlich der Gesetzgeber festgestellt habe, daß die Steuerverwaltung sich nicht darüber einig gewesen sei, ob das Attraktionsprinzip durch den königlichen Erlaß vom 20. Dezember 1996, der Artikel 32

des Einkommensteuergesetzbuches (nachstehend EStGB) abgeändert habe, aufgehoben worden sei oder nicht, sei er mit dem angefochtenen Gesetz eingeschritten, um jeglichen Zweifel an seinem Willen zur Aufrechterhaltung des Attraktionsprinzips auszuräumen, dies, um zu vermeiden, daß « gewisse Personen diese Gelegenheit (den Zweifel hinsichtlich des Fortbestandes des Attraktionsprinzips) nutzen, um ihre Einkünfte als Betriebsleiter aufzubessern, sowohl auf steuerlicher als auch auf steuerähnlicher Ebene. So könnten sie ihre Pauschalkosten zweimal abziehen oder ihre Einkünfte aus den Pflichtabgaben an die Sozialversicherung für Selbständige ausklammern » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/1, S. 3).

Diese beiden für den Staat lebenswichtigen Ziele seien rechtens und verhältnismäßig, weil der Gesetzgeber die Maßnahme auf den Fall beschränkt habe, in dem eine Gefahr des Mißbrauchs bestehe, das heißt wenn man innerhalb derselben Gesellschaft gleichzeitig mehrere Funktionen inne habe. Das Attraktionsprinzip finde nicht Anwendung auf die natürlichen Personen, die ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer oder Liquidator in Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht oder anderen juristischen Personen im Sinne von Artikel 220 Nr. 3 EStGB ausübten.

Die Auswirkungen der Maßnahme, die ebenfalls vom Gesetzgeber ins Auge gefaßt worden seien, stünden in einem vernünftigen Verhältnis zur Zielsetzung, so daß der erste Klagegrund unbegründet sei.

A.3.3. Die klagende Partei und die intervenierende Partei vertreten den Standpunkt, die vom Ministerrat angeführten Rechtfertigungen seien weder faktisch noch rechtlich korrekt. In ihrem speziellen Fall hätten die Lohnempfänger eines Unternehmens, die ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied ausübten, vorher nie den « doppelten Abzug der Berufskosten » in Anspruch nehmen können, was die Rechtfertigung des Gesetzgebers zur Begründung der den Betriebsleitern auferlegten ungleichen Behandlung zunichte mache. Im übrigen sei anzuführen, daß das Argument des Ministerrates irrelevant sei, da die Kategorie der « leitenden Personen » vor dem königlichen Erlaß vom 20. Dezember 1996 nicht bestanden habe. Wie könne man für die Zukunft einen Grundsatz für eine Kategorie von Personen aufheben, die nicht davon betroffen gewesen sei?

Schließlich sei die durch die neue Bestimmung von Artikel 32 EStGB eingeführte Lösung für die hypothetische Ursache der Ungewißheit unverhältnismäßig im Vergleich zum vorgeblichen Ziel des Gesetzgebers, da sie sich nur auf die Verwaltungsratsmitglieder und Betriebsleiter beziehe, die nicht die einzigen seien, für die ein Risiko des Mißbrauchs bestehe. Es gebe gar kein Risiko in dem Fall, wo das Verwaltungsratsmitglied oder der Betriebsleiter keinerlei Bezüge für die Ausübung seines Mandates erhalte, sei es in Handelsgesellschaften, deren Einkünfte der Körperschaftsteuer unterlägen, oder in Vereinigungen oder juristischen Personen im Sinne von Artikel 220 Nr. 3 EStGB.

#### *In bezug auf den zweiten Klagegrund*

A.4.1. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern Artikel 48 § 1 des obengenannten Gesetzes vom 4. Mai 1999 rückwirkend Artikel 2 desselben Gesetzes ohne triftige Begründung nur auf die im Laufe der Jahre 1997 und 1998 von Betriebsleitern empfangenen Einkünfte anwende, während die Berufseinkünfte der anderen Steuerpflichtigen gemäß der damals anwendbaren Gesetzgebung (das heißt für die Jahre 1997 und 1998) besteuert und veranlagt worden seien unter Einhaltung der Grundsätze der Nichtrückwirkung der Gesetze (festgelegt in Artikel 2 des Zivilgesetzbuches), der Rechtssicherheit und der Jährlichkeit der Steuern (Artikel 171 und 172 der Verfassung).

A.4.2. Der Ministerrat behaupte nicht, daß das Attraktionsprinzip nie vom Gesetzgeber aufgegeben worden sei (der königliche Erlaß vom 20. Dezember 1996 scheine Gegenstand eines « Riesendurcheinanders » sowohl bei der Abfassung als auch in der Auslegung gewesen zu sein) und daß es also keine Rückwirkung gebe, er sei aber der Auffassung, daß diese - vom Gesetzgeber gewollte - Rückwirkung vernünftig gerechtfertigt sei.

Es stelle sich nämlich heraus, daß der Gesetzgeber das Ziel verfolgt habe, jegliche Zweideutigkeit aufzuheben, und dies sowohl zugunsten der Steuerpflichtigen als auch der Steuerverwaltung, für die absolute Rechtsunsicherheit bestanden habe. Es sei notwendig gewesen, die nach dem 20. Dezember 1996 bestehende « Unsicherheit auszuräumen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, SS. 13 und 14). Es sei also davon auszugehen, daß die Rückwirkung vorteilhaft sei für die Betroffenen, da sie wieder eine Rechtssicherheit hinsichtlich des auf sie anwendbaren Steuerstatuts vorfinden.

Die Auswirkungen der Maßnahme seien ihrerseits vernünftig angesichts der Zielsetzung; gemäß den Worten des Finanzministers werde es «sehr deutlich, daß die Mehrheit der Steuerpflichtigen (oder ihrer Vertreter) wegen Mangels an Klarheit ihr Verhalten bezüglich der Steuererklärung ihrer Einkünfte nicht geändert haben». Die rückwirkende Maßnahme sei also am besten zu rechtfertigen angesichts des Anteils von Steuerpflichtigen, die der Auffassung gewesen seien, daß das Attraktionsprinzip nie aufgehoben worden sei.

Der zweite Klagegrund sei unbegründet.

A.4.3. Die klagende Partei und die intervenierende Partei weisen die These des Ministerrates zurück und führen an, daß sowohl der Text des königlichen Erlasses von 1996 als auch derjenige des Bestätigungsgesetzes von 1997 klar seien und einheitlich so ausgelegt worden seien, daß sie zur Aufhebung des Attraktionsprinzips geführt hätten. Die Zweideutigkeit und die Rechtsunsicherheit seien alleine auf die Steuerverwaltung zurückzuführen. Man könne als Rechtfertigung des Verstoßes gegen den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Steuergesetze nicht die Vorbehalte der Steuerverwaltung bei der Anwendung einer klaren neuen Steuergesetzgebung, was somit zu einer etwaigen Rechtsunsicherheit und Verwirrung führe, annehmen. Dies würde bedeuten, daß man sich auf sein eigenes Versagen berufen würde. Im übrigen erweitere der neue Text in bedeutsamem Maße die Tragweite des Attraktionsprinzips.

#### *In bezug auf den dritten Klagegrund*

A.5.1. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der koordinierten Verfassung, insofern für die Personen, die ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied ausübten und gleichzeitig eine Stelle als Lohnempfänger im selben Unternehmen bekleideten, aber eine Laufbahnunterbrechung genommen hätten, die vom Unternehmen in Anwendung der Sozialgesetzgebung gewährten außergesetzlichen Ersatzeinkünfte auf diskriminierende Weise als normale Berufseinkünfte von Betriebsleitern besteuert würden, obwohl diese Einkünfte bei den anderen Steuerpflichtigen entsprechend ihrer jeweiligen Kategorie besteuert würden, das heißt als Ersatzeinkünfte mit einer spezifischen Steuerermäßigung.

A.5.2. Der dritte Klagegrund beruhe nach Darlegung des Ministerrates auf einem falschen Postulat. Man müsse nämlich die Anwendung des Attraktionsprinzips von der Steuerberechnung unterscheiden. Das Attraktionsprinzip finde zwar wie bei den anderen Einkünften Anwendung auf die Ersatzeinkünfte; diese würden also als Entlohnung von Betriebsleitern angesehen. Doch hinsichtlich der Berechnung der Steuern würden die Ersatzeinkünfte für alle Steuerpflichtigen auf die gleiche Weise behandelt. Sie erhielten also die gleiche besondere Steuerermäßigung, so daß die angeführte Diskriminierung nicht bestehe.

A.5.3. Die klagende Partei und die intervenierende Partei weisen die Überlegung des Ministerrates zurück. Zunächst finde das System der Laufbahnunterbrechung nur auf Lohnempfänger Anwendung, die also einen Arbeitsvertrag hätten. Sodann bestehe im Rahmen XII «Entlohnungen für Betriebsleiter» der Steuererklärung keine Rubrik, um diese außergesetzliche Entschädigung für Laufbahnunterbrechung anzugeben.

Folglich könne diese außergesetzliche Entschädigung, die eine Gesellschaft ihrem Angestellten gewähre, nicht in den Genuß der auf Ersatzeinkünfte anwendbaren Steuerermäßigung gelangen, so wie es im Rahmen IV «Gehälter, Löhne [usw.]» der Erklärung vorgesehen sei. Alle Einkünfte der Betriebsleiter würden in der Rubrik 400 zusammengefaßt, mit Ausnahme der Kündigungsabfindung und des im voraus gezahlten Urlaubsgeldes. Dies erkenne die Gegenpartei an, indem sie die diskrete Formulierung wähle: «die Einkünfte (auf die sich Artikel 31 Absatz 2 Nr. 4 bezieht) werden umbenannt in Entlohnungen für Betriebsleiter».

In bezug auf den besonderen Fall der Klägerin würden bei der Veranlagung für das Steuerjahr 1997 (Einkünfte 1996) vom 18. Dezember 1997 die vom Landesamt für Arbeitsbeschaffung gewährte Zulage (Rubrik 271) und die außergesetzliche Entschädigung (Rubrik 269) als Ersatzeinkünfte besteuert. Doch in der berichtigten Veranlagung 1997 (Einkünfte 1996) vom 23. Dezember 1999 sei nur die Zulage des Landesamtes für Arbeitsbeschaffung unter den Ersatzeinkünften angeführt. Die ursprüngliche Steuerberechnung sei bei den beiden Veranlagungen nahezu identisch, mit Ausnahme der Ermäßigung für Ersatzeinkünfte, die im ersteren Fall 54.321 Franken betrage und im letzteren Fall 15.028 Franken. Dieser Unterschied sei also bedeutsam.

### *In bezug auf den vierten Klagegrund*

A.6.1. Der vierte Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern Artikel 2 des obengenannten Gesetzes vom 4. Mai 1999 ohne gültige Begründung die natürlichen Personen, die gleichzeitig ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied in Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht oder anderen juristischen Personen im Sinne von Artikel 220 Nr. 3 EStGB 1992 und eine Stelle als Lohnempfänger innehätten, von den natürlichen Personen unterscheidet, die gleichzeitig ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied und eine Stelle als Lohnempfänger in Gesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen, innehätten, obwohl in der Art und Weise, wie sie diese beiden Funktionen ausübten und ihren Lohn erhielten, nichts eine objektive Unterscheidung ermögliche.

A.6.2. Die vom Gesetzgeber vorgesehene Ausnahme habe nach Darlegung des Ministerrates bezweckt, Lohnempfänger nicht davon abzuhalten, sich freiwillig an den betreffenden juristischen Personen zu beteiligen, und somit zu verhindern, daß ihre Organisation gefährdet werde.

Dieser Behandlungsunterschied sei gültig begründet und stehe im Verhältnis zur Zielsetzung des Gesetzgebers. Die Situation einer Handelsgesellschaft unterscheidet sich nämlich wesentlich von derjenigen einer Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht (VoG). In dieser sei die Ehrenamtlichkeit von wesentlicher Bedeutung, und sie ermögliche es, daß die Vereinigung zu geringeren Kosten funktioniere. Die Zielsetzung einer VoG sei außerdem normalerweise nicht der Gewinn, *a fortiori* der Gewinn der Mitglieder und noch weniger der darin tätigen Lohnempfänger. Die Gefahr eines Mißbrauchs, die der Gesetzgeber habe ausräumen wollen, indem er das Attraktionsprinzip bestätigt habe, bestehe theoretisch nicht für VoGs. Das gleiche gelte grundsätzlich für die juristischen Personen im Sinne von Artikel 220 Nr. 3 EStGB 1992.

Man müsse hinzufügen, daß der Gesetzgeber sich geweigert habe, den Gesellschaften mit sozialer Zielsetzung den Vorteil der Ausnahme zum Attraktionsprinzip zu gewähren, «um Mißbräuche oder eine Umgehung der Gesetzesbestimmung zu vermeiden». Die Vorsicht des Gesetzgebers bei der Einführung der Ausnahme zum Attraktionsprinzip sei soweit gegangen, daß diese Ausnahme in den Fällen ausgeschlossen worden sei, in denen sich herausstellen würde, daß ein Mandatsinhaber einer Gesellschaft einer VoG ein Gut zu einem übertriebenen Preis vermiete (Absatz 3 von Artikel 32). Es bestehe ein radikaler Unterschied zwischen den von der Klägerin angeführten Situationen (einerseits unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied in einer VoG oder einer juristischen Person im Sinne von Artikel 220 Nr. 3 EStGB 1992 und andererseits unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied in einer der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft).

Der vierte Klagegrund sei unbegründet.

A.6.3. Die klagende Partei und die intervenierende Partei bemerken, daß in beiden Fällen das Mandat als Verwaltungsratsmitglied unentgeltlich ausgeübt werde. Das Personal eines Unternehmens zur Beteiligung an Entscheidungen (Mitbestimmung) über das Schicksal einer der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft zu ermutigen, sei ebenso lobenswert und für die Gesellschaft vorteilhaft wie im Fall der juristischen Personen im Sinne von Artikel 220 Nr. 3 EStGB 1992.

In beiden Fällen wünschten die Aktionäre oder Gesellschafter die Beteiligung von qualifizierten Fachleuten an ihren Entscheidungen, um so mehr als es sich in diesem Fall um Lohnempfänger des Unternehmens selbst handele. Der Behandlungsunterschied sei also nicht gültig begründet, insofern er eindeutig unverhältnismäßig im Vergleich zur Zielsetzung sei.

### *In bezug auf den fünften Klagegrund*

A.7.1. Der fünfte Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern die Personen, die gleichzeitig ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied und eine Stelle als Lohnempfänger in derselben Gesellschaft bekleideten, nur eine Ermäßigung von fünf Prozent als pauschale Berufskosten für diese beiden getrennten Tätigkeiten erhalten könnten, während die anderen Steuerpflichtigen nach ihrem Ermessen ohne weitere Rechtfertigung höhere pauschale Berufskosten für Lohnempfänger und pauschale Kosten von fünf Prozent für ihre Einkünfte als Verwaltungsratsmitglieder in einer anderen

Gesellschaft oder gar mit gleichen pauschalen Berufskosten, wie sie Lohnempfängern für Gewinne gewährt würden, abziehen könnten.

A.7.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß die verglichenen Situationen weder identisch noch vergleichbar seien, denn einerseits gebe es die Situation einer Person, die gleichzeitig ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied und eine Stelle als Lohnempfänger in derselben Gesellschaft bekleide, und andererseits die Situation einer Person, die ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied in einer Gesellschaft und eine Stelle als Lohnempfänger in einer anderen Gesellschaft bekleide. Nicht vergleichbare Situationen könnten unterschiedlich behandelt werden. Außerdem werde mit dem Grundsatz gerade bezweckt, alle von derselben Gesellschaft erhaltenen Beträge als Bezüge von Betriebsleitern zu behandeln, dies mit dem in der Antwort auf den ersten Klagegrund dargelegten Ziel. Dieses Ziel würde im Falle von unterschiedlichen Funktionen in mehreren Gesellschaften keinerlei Bedeutung haben.

Der fünfte Klagegrund sei unbegründet.

A.7.3. Nach Darlegung der klagenden und der intervenierenden Partei seien die verglichenen Situationen nicht so unterschiedlich, wie es im Schriftsatz des Ministerrates dargestellt werde.

Zunächst bestehe in der heutigen Gesetzgebung für jede unterschiedliche Tätigkeit das absolute Recht, in den Genuß von pauschalen Berufskosten zu gelangen, das heißt selbst wenn das Steueramt nachweisen würde, daß der Steuerpflichtige in Wirklichkeit keine Berufskosten gehabt hätte.

Außerdem sei das vom Staat angewandte Mittel unverhältnismäßig, weil andere, gerechtere Lösungen eindeutig möglich gewesen seien.

- B -

#### *In bezug auf den ergänzenden Erwiderngsschriftsatz*

B.1.1. Die klagende Partei hat dem Hof am 3. Juli 2000 einen « ergänzenden Erwiderngsschriftsatz » zukommen lassen, der am 4. Juli 2000 in der Kanzlei eingegangen ist.

B.1.2. Es sieht keine Bestimmung des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof vor, daß ein ergänzender Erwiderngsschriftsatz eingereicht werden könnte, und somit ist auch keine Frist vorgesehen, innerhalb deren er ordnungsgemäß eingereicht werden könnte.

B.1.3. Der « ergänzende Erwiderngsschriftsatz » wird aus der Verhandlung ausgeklammert.

*In bezug auf das Interesse der klagenden Partei und der intervenierenden Partei sowie in bezug auf die Tragweite der Klage*

B.2. Die klagende Partei und die intervenierende Partei, die beide Funktionen als Lohnempfänger in einer Handelsgesellschaft ausüben, in der sie auch ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglieder innehaben, haben ein Interesse an der Beantragung der Nichtigerklärung der Artikel 2 und 48 § 1 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, jedoch nur insofern diese Bestimmungen vorsehen, daß ab dem Steuerjahr 1998 alle ihre Bezüge aus dieser Gesellschaft als Entlohnungen für Betriebsleiter angesehen werden.

B.3. Folglich wird der Hof nicht prüfen, ob die beiden obenerwähnten Bestimmungen mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sind, insofern sie auf natürliche Personen Anwendung finden, die gegen Entgelt Funktionen in einer Handelsgesellschaft ausüben, in der sie auch gegen Entgelt Mandate als Verwaltungsratsmitglieder oder Geschäftsführer innehaben.

*Zur Hauptsache*

*Was den ersten und zweiten Klagegrund gemeinsam betrifft*

B.4. Der erste und der zweite Klagegrund sind gegen die Artikel 2 und 48 § 1 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen gerichtet, insofern sie das Attraktionsprinzip diskriminierend und rückwirkend ab dem Veranlagungsjahr 1998 für Betriebsleiter einführen, die innerhalb derselben Gesellschaft eine Stelle als Lohnempfänger und ein - entgeltliches oder unentgeltliches - Mandat als Verwaltungsratsmitglied bekleideten.

B.5.1. Bis zum Veranlagungsjahr 1997 einschließlich wurde im Einkommensteuergesetzbuch (nachstehend EStGB) zwischen den Entlohnungen für Arbeitnehmer und den Entlohnungen für Verwaltungsratsmitglieder von Kapitalgesellschaften sowie schließlich den Entlohnungen für aktive Teilhaber von Personengesellschaften unterschieden. Ein Verwaltungsratsmitglied einer Kapitalgesellschaft unterlag gemäß dem

damaligen Artikel 32 EStGB dem Attraktionsprinzip, aufgrund dessen seine Berufseinkünfte aus der Gesellschaft zu den « Entlohnungen für Verwaltungsratsmitglieder » gehörten und somit als solche zu versteuern waren.

Der königliche Sondervollmächtererlaß vom 20. Dezember 1996 hat die ehemaligen Klassifizierungen abgeändert, indem er einerseits diejenigen der « Entlohnungen für Verwaltungsratsmitglieder » und andererseits diejenige der « Entlohnungen für aktive Teilhaber » aufgehoben hat. Der königliche Erlaß schuf hingegen eine neue Kategorie, nämlich diejenige der « Entlohnungen für Betriebsleiter ».

Gemäß dem durch den obengenannten königlichen Erlaß abgeänderten Artikel 32 Absatz 1 Nr. 1 EStGB 1992 waren die Bezüge, die « einer natürlichen Person aufgrund der Ausübung eines Mandats als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer, Liquidator oder gleichartiger Funktionen » gewährt oder zugewiesen wurden, als Entlohnungen für Betriebsleiter zu versteuern. Das gleiche galt gemäß Artikel 32 Absatz 1 Nr. 2 EStGB 1992 für die Bezüge, die « einer natürlichen Person, die innerhalb der Gesellschaft eine leitende Tätigkeit oder Funktion der täglichen Geschäftsführung, kaufmännischer, technischer oder finanzieller Art außerhalb des Rahmens eines Arbeitsvertrags ausübt » gewährt oder zugewiesen werden (die sogenannte Kategorie der « selbständigen Direktoren »).

B.5.2. In der vor dem Sondervollmächtererlaß vom 20. Dezember 1996 geltenden Fassung gab es nicht die Begriffe « aufgrund der », die seit diesem Erlaß in Artikel 32, Absatz 1 Nr. 1 EStGB enthalten sind. Daraus entstand eine Kontroverse über die Frage, ob der obengenannte königliche Erlaß durch Einführung dieser Begriffe das Attraktionsprinzip, das auf die Einkünfte der Verwaltungsratsmitglieder « aufgrund der » entlohnten Tätigkeiten innerhalb dieser Gesellschaften Anwendung fand, aufgehoben hatte, so daß diese folglich als Entlohnungen von Arbeitnehmern zu versteuern wären.

Der Hof stellt fest, daß der Finanzausschuß des Senats bei der Prüfung des Gesetzesentwurfs zur Bestätigung des obengenannten Sondervollmächtererlasses vom Minister vernommen hat, wie er die Tragweite der durch diesen Erlaß bewirkten steuerlichen Änderungen erläuterte und insbesondere zum Attraktionsprinzip erklärte:

« In bezug auf die Verwaltungsratsmitglieder und Geschäftsführer als natürliche Personen ist die Antwort hinsichtlich der Aufrechterhaltung des Attraktionsprinzips differenziert. Die Formulierung von Absatz 1 Nr. 1 des neuen Artikels 32 bringt die Bezüge eindeutig in Verbindung mit der Ausübung eines Gesellschaftsmandats, so daß hierbei keine Heranziehung erfolgt. [...] [Das Attraktionsprinzip] ist auf die unter Nr. 2 von Absatz 1 des neuen Artikels 32 beschriebenen Entlohnungen begrenzt: die Entlohnungen für Geschäftsleiter. So findet auf ein Verwaltungsratsmitglied, das innerhalb derselben Gesellschaft ein Organ und selbständiger kaufmännischer Leiter ist, für die Gesamtheit seiner aus der Gesellschaft bezogenen Entlohnung der neue Artikel 32 Anwendung. Wenn er hingegen Verwaltungsratsmitglied und kaufmännischer Leiter ist, werden seine Einkünfte auf die Artikel 31 und 32 aufgeteilt » (*Parl. Dok.*, Senat, 1996-1997, Nr. 1-612, S. 7).

Daraus ergibt sich, daß im Gegensatz zu den vom Ministerrat in seinem Schriftsatz angeführten Zweifeln die Autoren des Sondervollmachtenerlasses vom 20. Dezember 1996 und der Gesetzgeber, der diesen Erlaß bestätigt hat, das Attraktionsprinzip in voller Kenntnis der Sachlage aufgehoben haben.

B.6.1. Aus diesem Blickwinkel ändert der angefochtene Artikel 2 des obengenannten Gesetzes vom 4. Mai 1999 Artikel 32 in der durch den königlichen Erlaß vom 20. Dezember 1996 abgeänderten Fassung ab, indem er das Attraktionsprinzip wiederherstellt und es in bezug auf die unentgeltlich ausgeübten Mandate als Verwaltungsratsmitglieder einführt, wobei er die Bezüge, die einer natürlichen Person, « die ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer, Liquidator oder gleichartige Funktionen ausübt » gewährt werden, als Entlohnungen für Betriebsleiter ansieht. Folglich werden alle von der Gesellschaft erhaltenen Bezüge künftig als Entlohnungen für Betriebsleiter versteuert. Gemäß dem ebenfalls angefochtenen Artikel 48 § 1 des obengenannten Gesetzes vom 4. Mai 1999 wird Artikel 2 ab dem Veranlagungsjahr 1998 wirksam.

B.6.2. Die Vorarbeiten zu den angefochtenen Artikeln des Gesetzes vom 4. Mai 1999 führen zu einer gewissen Verwirrung hinsichtlich der Absichten des Gesetzgebers.

Gemäß der Begründung würden die beiden Bestimmungen das Attraktionsprinzip nicht wieder einführen, sondern es lediglich bestätigen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/1, S. 3). Bei der Diskussion im Finanzausschuß der Kammer hat der Minister jedoch, indem er an die Vorgeschichte der Debatte und insbesondere die unter B.5.2 zitierten Erklärungen des Ministers erinnerte, gesagt: « Das Attraktionsprinzip wird in bezug auf natürliche Personen ausdrücklich durch diesen Entwurf wieder eingeführt ». Er fügte hinzu:

« Um jegliches Mißverständnis zu vermeiden, [...] hat die Regierung es für angebracht gehalten, rückwirkend den vorherigen Text wieder aufzugreifen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, SS. 13-14).

Ein Ausschußmitglied hat bei dieser Diskussion erklärt: «Diese Auslegung ist eindeutig falsch. Der vorherige Finanzminister hat nämlich mehrfach ausdrücklich erklärt, daß das Attraktionsprinzip durch den königlichen Erlaß vom 20. Dezember 1996 aufgehoben worden sei. Warum wurde also dieser Grundsatz wieder eingeführt? » (*Parl. Dok.*, Kammer, ebenda, S. 5).

B.6.3. Gemäß der Begründung besteht der Zweck der angefochtenen Bestimmungen darin zu vermeiden, daß Steuerpflichtige zweimal die pauschalen Kosten anwenden: ein erstes Mal für die aufgrund der Ausübung einer Funktion als Betriebsleiter gezahlten Einkünfte und ein zweites Mal für die anderen Einkünfte aus der Gesellschaft. Aufgrund des Attraktionsprinzips werden alle Einkünfte, die ein Betriebsleiter aus seiner Gesellschaft bezieht, wieder als Entlohnungen für Betriebsleiter angesehen, so daß er einerseits nur einmal die Pauschalkosten abziehen kann und es ihm andererseits untersagt ist, seine Einkünfte von den Abgaben zur Sozialversicherung für Selbständige auszuklammern (*Parl. Dok.*, Kammer, a.a.O., Nr. 1949/1, S. 3).

B.6.4. Was insbesondere die Anwendung des Attraktionsprinzips auf natürliche Personen betrifft, die wie im vorliegenden Fall die klagende Partei und die intervenierende Partei ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied ausüben, scheint das Attraktionsprinzip auf den ersten Blick neutral zu sein, denn die Entlohnungen für Arbeitnehmer werden zu Entlohnungen für Betriebsleiter, die zum gleichen Satz besteuert werden. Infolge dieser Umbenennung erhalten sie jedoch nicht mehr den Vorteil des Pauschalabzugs für Entlohnungen für Arbeitnehmer, sondern denjenigen für Entlohnungen für Betriebsleiter, der - wenigstens bei niedrigeren Beträgen - weniger günstig ist (Artikel 51 EStGB).

Während der Vorarbeiten war ein Abänderungsvorschlag hinterlegt worden, um zu ihren Gunsten eine Ausnahme vorzusehen. Er war wie folgt begründet worden: «Zahlreiche Vereinigungen und Unternehmen aus dem Sektor der 'Sozialwirtschaft' fördern in der Tat die Mitbestimmung der Arbeitnehmer. So kommt es häufig vor, daß Lohnempfänger die Gelegenheit

erhalten, unentgeltlich ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied auszuüben ». In den Vorarbeiten heißt es weiter: « Der Minister erkennt die Begründetheit dieser Argumentation an. Um jedoch Mißbrauch oder eine Umgehung der Gesetzesbestimmung zu vermeiden, wünscht er diese Ausnahme auf Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht oder die anderen juristischen Personen im Sinne von Artikel 220 Nr. 3 EStGB 92 zu begrenzen [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, ebenda, Nr. 1949/8, S. 14).

B.6.5. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots schließen 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.

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 Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.6.6. Wenngleich das Attraktionsprinzip in seiner Allgemeinheit betrachtet zwar sachdienlich ist im Hinblick auf die Zielsetzung, die darin besteht, zu verhindern, daß durch eine Aufteilung der Berufseinkünfte ein zweimaliger Pauschalabzug für Berufseinkünfte ermöglicht wird, so gilt dies nicht angesichts der Situation der natürlichen Personen, die gegen Entgelt Funktionen in einer Gesellschaft ausüben, in der sie auch ein unentgeltliches Mandat als Verwaltungsratsmitglied innehaben. Sie könnten nämlich nicht in den Genuß eines doppelten Pauschalabzugs gelangen, da sie keinerlei Entlohnung für die Ausübung ihres Mandats erhalten. Der Ministerrat legt nicht dar - und dem Hof wird nicht ersichtlich - wegen welcher Mißbräuche nur für unentlohnte Verwaltungsratsmitglieder einer Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht eine Ausnahme vorgesehen ist.

B.6.7. Der angefochtene Artikel 2 des obengenannten Gesetzes vom 4. Mai 1999 verstößt also gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er sich ohne Rechtfertigung auf natürliche Personen bezieht, die gegen Entgelt Funktionen in einer Handelsgesellschaft ausüben, in der sie auch unentgeltlich ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied bekleiden.

B.7.1. Der ebenfalls angefochtene Artikel 48 § 1 des obengenannten Gesetzes vom 4. Mai 1999 besagt, daß Artikel 2 desselben Gesetzes ab dem Veranlagungsjahr 1998 wirksam ist.

B.7.2. Da der obengenannte Artikel 48 § 1 untrennbar mit Artikel 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 verbunden ist, ist es nicht notwendig, die Frage nach der Vereinbarkeit seiner Rückwirkung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu beurteilen. Es ist davon auszugehen, daß Artikel 48 § 1 im gleichen Maße wie unter B.6.7 angeführt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstößt.

B.8. Der erste und der zweite Klagegrund sind begründet.

*In bezug auf die übrigen Klagegründe*

B.9. Da die übrigen Klagegründe nicht zu einer weitergehenden Nichtigkeitsklärung führen können, brauchen sie nicht geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt Artikel 2 A) Nr. 1 und Artikel 48 § 1 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen für nichtig, soweit sie auf natürliche Personen anwendbar sind, die gegen Entgelt Funktionen in einer Handelsgesellschaft ausüben, in der sie auch unentgeltlich ein Mandat als Verwaltungsratsmitglied, Geschäftsführer, Liquidator oder gleichartige Funktionen ausüben;

- weist die Klage im übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 1. März 2001.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

M. Melchior