

Geschäftsverzeichnisnr. 6044
Entscheid Nr. 127/2015 vom 24. September 2015

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 33 und 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 1994 geltenden Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 11. September 2014 in Sachen Sylvie Defoin gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 29. September 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 33 und 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 1994 geltenden Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

indem

1) die Entschädigungen, um die es in der vorliegenden Sache geht, oder ähnliche Entschädigungen getrennt steuerpflichtig sind für alle anderen Kategorien von Steuerpflichtigen, die diese Entschädigungen erhalten, das heißt insbesondere

- die Entschädigungen, die in den Gewinnen von Industrie-, Handels- und Landwirtschaftsunternehmen enthalten sind (Artikel 25 Nr. 6 Buchstabe a) und 171 Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe c) des Einkommensteuergesetzbuches 1992),

- die Entschädigungen, die Inhaber eines freien Berufes, eines Amtes oder eines Postens oder Personen, die eine Erwerbstätigkeit ausüben, erhalten (Artikel 27 Absatz 2 Nr. 4 Buchstabe a) und 171 Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe c) des Einkommensteuergesetzbuches 1992),

- die Entschädigungen, die Arbeitnehmer erhalten (Artikel 31 Absatz 2 Nr. 3 und 171 Nr. 5 Buchstabe a) des Einkommensteuergesetzbuches 1992),

- die Entschädigungen, die Verwalter erhalten (Kass., 19. Dezember 1967, zwei Entscheide, *Pas.*, 1968, I, S. 541),

2) sogar ohne dass je nachdem unterschieden wird, ob der Gesellschafter eine wesentliche oder eine unbedeutende Beteiligung am Kapital der Gesellschaft innehat,

ohne dass diese Diskriminierungen zum Nachteil der alleinigen aktiven Gesellschafter objektiv gerechtfertigt wären? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Artikel 33 und 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der auf das Steuerjahr 1994 anwendbaren Fassung.

Der vorerwähnte Artikel 33 bestimmte:

« 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 ».

Artikel 31 Absatz 2 Nr. 3 des EStGB 1992 erwähnt unter den Entgelten, die für den Arbeitnehmer den Ertrag seiner Arbeit im Dienst eines Arbeitgebers darstellen, « Entschädigungen, die aufgrund oder anlässlich der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags bezogen werden ». Aufgrund des fraglichen Artikels 33 sind die Kündigungsentschädigungen, die einem aktiven Teilhaber anlässlich der Beendigung seiner Tätigkeiten innerhalb der Gesellschaft ausgezahlt werden, somit Bestandteil seiner Entlohnung.

Der vorerwähnte Artikel 171 bestimmte:

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die aus der Anwendung vorerwählter Artikel auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte hervorgehen würde:

[...]

5. zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte:

a) Entschädigungen, deren Bruttobetrag 25.000 Franken übersteigt, die vertragsgemäß oder nicht vertragsgemäß gezahlt werden aufgrund der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags,

[...]

c) in Artikel 28 Absatz 1 Nr. 2 und 3 Buchstabe a) erwähnte Gewinne oder Profite aus einer vorherigen Berufstätigkeit,

[...]».

Artikel 28 Absatz 1 Nr. 2 betrifft die Einkünfte, die nach der Einstellung bezogen oder festgestellt werden und aus der vorherigen Berufstätigkeit stammen. Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe a) desselben Artikels bezieht sich auf die Entschädigungen jeglicher Art, die nach der Einstellung bezogen werden als Ausgleich für Handlungen oder anlässlich von Handlungen, die zu einer Verringerung der Tätigkeit, der Gewinne oder der Profite geführt haben oder geführt haben können.

B.2. Artikel 171 des EStGB 1992 weicht in Bezug auf die darin aufgezählten Einkünfte von dem Grundsatz der Globalisierung ab, wonach das mit der Steuer der natürlichen Personen besteuerbare Einkommen aus der Gesamtheit der Nettoeinkünfte besteht, nämlich der Summe der Nettoeinkünfte der in Artikel 6 des EStGB 1992 aufgezählten Kategorien, das heißt Einkünfte aus unbeweglichen Gütern, Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, Berufseinkünfte und verschiedene Einkünfte, abzüglich der in den Artikeln 104 bis 116 des EStGB 1992 angeführten abzugsfähigen Ausgaben. Auf diese Summe wird die Steuer nach den in den Artikeln 130 ff. festgelegten Regeln berechnet.

Artikel 171 des EStGB 1992 legt eine besondere Berechnungsweise der Steuer und besondere Steuersätze für bestimmte Einkünfte fest, jedoch unter der Bedingung, dass das System der vollständigen Zusammenzählung aller besteuerbaren Einkünfte, einschließlich derjenigen, die getrennt versteuert werden können, für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhafter ist.

B.3. Mit Artikel 23 des Gesetzes vom 20. November 1962 zur Reform der Einkommensteuern, aus dem später Artikel 93 des EStGB 1964 und Artikel 171 des EStGB 1992 geworden sind, wollte der Gesetzgeber die strengen Folgen einer strikten Anwendung der Progression der Steuer der natürlichen Personen vermeiden für Steuerpflichtige, die gewisse Einkünfte von eher außergewöhnlicher Art erhalten. Laut den Vorarbeiten zu Artikel 23, der die getrennten Veranlagungen eingeführt hat, bezweckte der Gesetzgeber, « die Progression der Steuer abzubremsen, wenn das besteuerbare Einkommen nicht periodische Einkünfte beinhaltet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

B.4. Der Gerichtshof wird gebeten, den durch die fraglichen Bestimmungen eingeführten Behandlungsunterschied zwischen aktiven Teilhabern von Personengesellschaften, die eine

Entschädigung infolge der Einstellung ihrer Funktion in der Gesellschaft erhalten, und « allen anderen Kategorien von Steuerschuldern », die ähnliche Entschädigungen erhalten und in den Vorteil des getrennten Satzes für die Besteuerung dieser Entschädigungen gelangen, zu prüfen.

Mit « allen anderen Kategorien von Steuerschuldern » meint der vorlegende Richter insbesondere die Steuerschuldner, die Entschädigungen erhalten, die in den Gewinnen von Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsunternehmen enthalten sind, die Inhaber von freien Berufen, Ämtern oder Posten und die Personen, die eine Erwerbstätigkeit ausüben, die Arbeitnehmer und die Verwalter. In der Vorabentscheidungsfrage ist außerdem präzisiert, dass es sachdienlich sein könnte, zwischen den Situationen zu unterscheiden, in denen der aktive Teilhaber eine « wesentliche » Beteiligung am Kapital der Gesellschaft besitzt, und den Situationen, in denen er nur eine « unbedeutende » Beteiligung besitzt.

B.5. Da aus dem Vorlageurteil hervorgeht, dass die vor dem Gericht anhängige Streitsache die Besteuerung einer Kündigungsentschädigung betrifft, die einem aktiven Teilhaber einer Personengesellschaft ausgezahlt wurde zu dem Zeitpunkt, als seine Funktionen innerhalb der Gesellschaft beendet wurden, vergleicht der Gerichtshof die Situation dieser Kategorie von Steuerpflichtigen mit denjenigen, die eine Entschädigung « aufgrund der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags » erhalten und deren Entschädigung, in Anwendung des vorerwähnten Artikels 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992, zu einem getrennten Satz besteuert wird, der dem Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem sie eine normale Berufstätigkeit hatten, entspricht.

B.6. Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 findet Anwendung auf die Kündigungsentschädigungen, die Arbeitnehmern bei der Beendigung ihres Arbeitsvertrags gezahlt wird.

Durch zwei Entscheide vom 19. Dezember 1967 hat der Kassationshof geurteilt, dass Artikel 35 § 1 Absatz 2 der durch den Erlass des Regenten vom 15. Januar 1948 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuern, der eine ähnliche Bestimmung enthielt wie der fragliche Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992, « notwendigerweise auf die Kündigungsentschädigungen, die Verwaltern von Aktiengesellschaften gezahlt werden, anwendbar » war (Kass., 19. Dezember 1967, *Pas.*, 1968, I, S. 541). Durch einen Entscheid vom 16. März 1990 hat der Kassationshof ebenfalls geurteilt, dass der vorerwähnte Artikel 93 des EStGB 1964 « auch auf die Entschädigung anwendbar ist, die gegebenenfalls vertraglich durch eine Aktiengesellschaft einem ihrer Verwalter gezahlt wird im Anschluss an die Einstellung der entlohnten Arbeit, die dieser innerhalb der Gesellschaft im Rahmen einer realen und dauerhaften

Funktion aufgrund eines Auftrags oder eines Vertrags geleistet hat » (Kass., 16. März 1990, *Pas.*, 1990, I, Nr. 430). In einem Entscheid vom 12. Oktober 1989 hatte derselbe Gerichtshof hingegen geurteilt, dass der Appellationshof, indem er die Anwendung von Artikel 93 § 1 Nr. 3 Buchstabe *a*) des EStGB 1964 auf eine Kündigungsentschädigung, die einem als selbständig Erwerbstätigen betrachteten aktiven Teilhaber einer Personengesellschaft mit beschränkter Haftung gezahlt wurde, so dass er nicht im Rahmen eines Arbeitsvertrags arbeitete, verweigerte, seine Entscheidung rechtmäßig begründet hatte (Kass., 12. Oktober 1989, *Pas.*, 1990, I, Nr. 91).

B.7. Der vorliegende Richter legt die fragliche Bestimmung gemäß den vorerwähnten Entscheiden des Kassationshofes so aus, dass sie auf die den Verwaltern von Kapitalgesellschaften gezahlten Kündigungsentschädigungen anwendbar ist, jedoch nicht auf ähnliche Entschädigungen, die den aktiven Teilhabern von Personengesellschaften gezahlt werden. Der Gerichtshof prüft den in der Vorabentscheidungsfrage angeführten Behandlungsunterschied in dieser Auslegung der Bestimmung und vergleicht daher die Lage der Arbeitnehmer und der Verwalter von Gesellschaften, die eine Entschädigung im Anschluss an die Einstellung ihrer Funktionen erhalten, einerseits mit derjenigen der aktiven Teilhaber von Personengesellschaften, die die gleiche Entschädigung erhalten, andererseits.

B.8. Wie aus dem in B.3 in Erinnerung gerufenen Ziel von Artikel 171 des EStGB 1992 hervorgeht, werden die Kündigungsentschädigungen, die gegebenenfalls vertraglich einem Steuerpflichtigen wegen der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags bezahlt werden, aus der Globalisierung ausgeklammert und zu einem getrennten Satz besteuert, weil sie keine periodischen Einkünfte sind und eine außergewöhnliche Beschaffenheit haben. Durch diese Maßnahme hat der Gesetzgeber es vermieden, Personen zu benachteiligen, die in einem Mal eine Summe erhalten, die sie, wenn ihre Arbeit nicht beendet worden wäre, in mehreren Steuerjahren hätten erhalten müssen.

B.9. Die Kündigungsentschädigungen, die ein aktiver Teilhaber einer Personengesellschaft als Ausgleich für die Beendigung seiner Tätigkeit in der Gesellschaft erhält, sind, ebenso wie die Kündigungsentschädigungen, die Arbeitnehmer erhalten, und diejenigen, die den Verwaltern einer Gesellschaft unter den gleichen Umständen gezahlt werden, keine periodischen Zahlungen und weisen eine außergewöhnliche Beschaffenheit auf. Daher ist es nicht gerechtfertigt, auf sie eine getrennte steuerliche Behandlung anzuwenden.

Im Übrigen ist nicht ersichtlich, inwiefern das Ziel, Steuerpflichtige, die diese Entschädigungen im Laufe eines einzigen Steuerjahres erhalten, nicht zu benachteiligen, nicht in Bezug auf aktive Teilhaber von Personengesellschaften angestrebt werden sollte, obwohl dies für die Arbeitnehmer oder die Verwalter von Gesellschaften der Fall ist.

B.10. Der Ministerrat ist der Auffassung, dass die Möglichkeit, zu Missbrauch Anlass zu geben, gegen die Anwendung von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 sowohl auf Verwalter von Gesellschaften als auch auf aktive Teilhaber von Personengesellschaften spreche. Er erwähnt den Umstand, dass diese Kategorien von Personen eine Entscheidungsbefugnis in der Gesellschaft hätten, dies im Gegensatz zu den Arbeitnehmern, die im Rahmen eines Arbeitsvertrags und somit in einem Abhängigkeitsverhältnis arbeiteten, ohne jedoch zu präzisieren, inwiefern dieser Umstand zu Missbrauch führen könnte.

Eine nicht anders spezifizierte Gefahr des Missbrauchs kann es nicht rechtfertigen, dass einer Kategorie von Steuerpflichtigen der Vorteil einer Bestimmung verweigert wird, die dazu dient, die ungerechten Folgen der Globalisierung der Einkünfte für die Berechnung der Steuer zu korrigieren, wenn diese auf Summen angewandt wird, die außergewöhnlich und nicht periodisch bezogen werden, während den anderen Kategorien von Steuerpflichtigen, die sich in einer ähnlichen Situation befinden, dieser Vorteil gewährt wird.

B.11. In der Auslegung, wonach er nicht auf Kündigungsentschädigungen anwendbar ist, die ein aktiver Teilhaber erhält, wenn die Gesellschaft seine Tätigkeiten innerhalb der Gesellschaft beendet, ist Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) nicht vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.12. Der Gerichtshof bemerkt jedoch, dass Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) anders ausgelegt werden kann. Insofern diese Bestimmung sich auf die Entschädigungen bezieht, die « aufgrund der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags » gezahlt werden, ist ihr Anwendungsbereich nicht auf die Entschädigungen begrenzt, die Arbeitnehmer mit einem Arbeitsvertrag erhalten, sondern gilt sie ebenfalls für die Entschädigungen, die als Ausgleich für die Beendigung anderer Situationen von entlohnter Arbeit gezahlt werden. In den Vorarbeiten zu der Bestimmung deutet nichts darauf hin, dass der Gesetzgeber beabsichtigt hätte, diese Maßnahme auf die Arbeitnehmer mit einem Arbeitsvertrag zu begrenzen.

In dieser Auslegung wird durch diese Bestimmung nicht der in der Vorabentscheidungsfrage erwähnte Behandlungsunterschied eingeführt.

B.13. In der Auslegung, wonach er wohl auf die Kündigungsentschädigungen anwendbar ist, die ein aktiver Teilhaber erhält, wenn die Gesellschaft seine Tätigkeit innerhalb der Gesellschaft beendet, ist Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Dahin ausgelegt, dass er nicht auf die Kündigungsentschädigungen anwendbar ist, die ein aktiver Teilhaber empfängt, wenn die Gesellschaft seiner Tätigkeit innerhalb derselben ein Ende setzt, verstößt Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf das Steuerjahr 1994 anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Dahin ausgelegt, dass sie auf die Kündigungsentschädigungen anwendbar ist, die ein aktiver Teilhaber empfängt, wenn die Gesellschaft seiner Tätigkeit innerhalb derselben ein Ende setzt, verstößt dieselbe Bestimmung nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 24. September 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels