

LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

COUR D'ARBITRAGE

F. 2001 — 820

[C — 2001/21152]

Arrêt n° 30/2001 du 1^{er} mars 2001

Numéro du rôle : 1835

En cause : le recours en annulation de l'article 2 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses - modifiant l'article 32 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par l'article 5 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 - et de l'article 48, § 1^{er}, de la même loi, introduit par V. Egret.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et G. De Baets, et des juges P. Martens, J. Delruelle, R. Henneuse, M. Bossuyt et E. De Groot, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 décembre 1999 et parvenue au greffe le 8 décembre 1999, V. Egret, demeurant à 1080 Bruxelles, rue Reimond Stijns 86, a introduit un recours en annulation de l'article 2 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses - qui a modifié l'article 32 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par l'article 5 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 - et de l'article 48, § 1^{er}, de la même loi (publiée au *Moniteur belge* du 12 juin 1999).

II. *La procédure*

Par ordonnance du 8 décembre 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 28 janvier 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 3 février 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- R. Van Damme, demeurant à 1000 Bruxelles, rue Charles Quint 15, par lettre recommandée à la poste le 9 février 2000;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 7 mars 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 2 mai 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- V. Egret, par lettre recommandée à la poste le 23 mai 2000;

- R. Van Damme, par lettre recommandée à la poste le 23 mai 2000;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 26 mai 2000.

Par ordonnances du 31 mai 2000 et du 29 novembre 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 7 décembre 2000 et 7 juin 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

V. Egret a introduit un mémoire complémentaire, par lettre recommandée à la poste le 3 juillet 2000.

Par ordonnance du 21 décembre 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 10 janvier 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties par lettres recommandées à la poste le 22 décembre 2000.

A l'audience publique du 10 janvier 2001 :

- ont comparu :

. V. Egret, en son nom propre;

. B. Druart, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Delruelle et M. Bossuyt ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *Objet des dispositions entreprises*

L'article 2 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses dispose :

« A l'article 32 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par l'article 5 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996, sont apportées les modifications suivantes :

A) L'alinéa 1^{er} est remplacé par la disposition suivante :

' Les rémunérations des dirigeants d'entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique :

1° qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues;

2° qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail. '

B) Compléter cet article par un alinéa 3, libellé comme suit :

' L'alinéa 1^{er} n'est pas applicable aux personnes physiques qui exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, pour autant que les revenus de biens immobiliers qu'ils perçoivent de cette même association ou personne morale ne soient pas pris en considération pour la requalification à titre de rémunération visée à l'alinéa 2, 3°. »

L'article 48, § 1^{er}, de la loi précitée dispose :

« Les articles 2, 19, A, 23, 24 et 33, B, produisent leurs effets à partir de l'exercice d'imposition 1998. »

IV. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt de la partie requérante

A.1. La partie requérante est employée d'une société anonyme où elle est chargée, depuis le 1^{er} mars 1983, d'effectuer tous travaux de bureau, en qualité d'aide-comptable, de téléphoniste-réceptionniste, de secrétaire. Son traitement était fixé à 29.000 francs bruts par mois.

En 1985, elle est nommée directeur salarié avec un traitement de 32.019 francs bruts par mois et elle est désignée comme administrateur (dont le mandat est gratuit) par une décision de l'assemblée générale du 28 juin 1985.

La partie requérante a un intérêt à demander l'annulation des deux dispositions précitées qui, en instaurant le principe d'attraction de toute somme versée à quelque titre que ce soit à l'administrateur d'une société exerçant un mandat à titre gratuit dans cette même société, modifient de manière rétroactive sa situation fiscale et lui causent préjudice.

Quant à l'intérêt de la partie intervenante

A.2. La partie intervenante a été engagée en 1971 dans une entreprise en qualité d'ouvrier mécanicien pour un salaire de 80 francs de l'heure. Cette entreprise a été transformée en société anonyme le 26 novembre 1980. Par une décision de l'assemblée générale du 13 décembre 1982, elle a été désignée comme administrateur (à titre gratuit). Son salaire annuel brut s'élevait, en 1999, à 809.363 francs.

La partie intervenante a intérêt à joindre ses observations à celles de la partie requérante dans la mesure où les deux dispositions légales entreprises, en instaurant le principe d'attraction de toute somme versée à un titre quelconque à l'administrateur d'une société exerçant un mandat à titre gratuit dans cette même société, modifient de manière rétroactive sa situation fiscale et lui causent préjudice.

*Quant au fond**Sur le premier moyen*

A.3.1. Un premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les dirigeants d'entreprise ou les administrateurs de société voient discriminatoirement et rétroactivement tous les revenus qu'ils perçoivent d'une société être taxés comme revenus de dirigeants d'entreprise alors que les autres contribuables sont taxés en fonction de la nature de leurs revenus.

A.3.2. Après avoir rappelé en quoi consiste le principe d'attraction et après avoir souligné que cette même attraction jouait naguère pour l'ancienne catégorie des associés actifs, le Conseil des ministres admet que la différence de traitement incriminée existe mais il ajoute que celle-ci est raisonnablement justifiée eu égard au but du législateur et que ses effets ne sont pas disproportionnés.

Constatant en effet que l'administration fiscale ne s'entendait pas sur le point de savoir si le principe d'attraction avait été ou non supprimé par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 qui avait modifié l'article 32 du Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.), le législateur est intervenu, par la loi incriminée, afin de lever tout doute sur sa volonté de maintenir le principe d'attraction et ce, dans le but d'éviter que « certains saisissent cette opportunité (doute quant à la subsistance du principe d'attraction) pour optimiser leurs rémunérations en tant que dirigeant d'entreprise, aussi bien sur le plan fiscal que parafiscal. Ils pourraient ainsi déduire deux fois leurs frais forfaitaires ou soustraire leurs revenus de leur assujettissement à la sécurité sociale des indépendants » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/1, p. 3).

Ces deux buts essentiels à la vie de l'Etat sont légitimes et proportionnés puisque le législateur a limité la mesure au seul cas où le risque d'abus était possible, c'est-à-dire lorsqu'on cumule plusieurs qualités au sein d'une même société. Le principe d'attraction ne s'applique pas aux personnes physiques qui exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant ou de liquidateur dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R.

Les effets de la mesure, eux aussi envisagés par le législateur, restent dans une limite raisonnable par rapport au but visé : le premier moyen n'est pas fondé.

A.3.3. La partie requérante et la partie intervenante considèrent que les justifications données par le Conseil des ministres ne sont exactes ni en fait ni en droit. Dans leur cas particulier, en effet, les salariés d'une entreprise qui exercent un mandat gratuit d'administrateur n'ont jamais pu, auparavant, bénéficier de la « double imputation des charges professionnelles », ce qui met à néant la justification du législateur pour fonder l'inégalité de traitement imposée aux dirigeants d'entreprise. Par ailleurs, il convient de relever que l'argument développé par le Conseil des ministres est irrelevante puisque la catégorie de « personnes dirigeantes » n'existait pas avant l'arrêté royal du 20 décembre 1996. Comment supprimer un principe pour l'avenir à une catégorie de personnes qui n'étaient pas concernées par lui ?

Enfin, la solution à l'hypothétique cause d'incertitude apportée par la nouvelle disposition de l'article 32 du C.I.R. est disproportionnée au soi-disant but visé par le législateur en ce qu'elle ne vise que les administrateurs et les dirigeants d'entreprise qui ne sont pas les seuls pour lesquels le risque d'abus est possible. Le risque est nul dans le cas où l'administrateur ou le dirigeant d'entreprise ne perçoit aucune rétribution pour l'exercice de son mandat, que ce soit dans des sociétés commerciales dont les revenus sont soumis à l'impôt des sociétés ou dans les associations ou personnes morales visées par l'article 220, 3°, du C.I.R.

Sur le deuxième moyen

A.4.1. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que l'article 48, § 1^{er}, de la loi du 4 mai 1999 précitée applique rétroactivement l'article 2 de la même loi, sans juste motif, aux revenus perçus au cours des années 1997 et 1998 par les dirigeants d'entreprise seulement, alors que les autres contribuables ont vu leurs revenus professionnels être taxés et enrôlés conformément à la législation applicable à l'époque (soit pour les années 1997 et 1998) dans le respect des principes de la non-rétroactivité des lois (stipulée à l'article 2 du Code civil), de la sécurité juridique et de l'annualité des impôts (articles 171 et 172 de la Constitution).

A.4.2. Le Conseil des ministres, qui n'ose pas prétendre que le principe d'attraction n'a jamais été abandonné par le législateur (l'arrêté royal du 20 décembre 1996 semblant avoir fait l'objet d'un « mégacafouillage » tant au niveau de sa rédaction que dans son interprétation) ni donc qu'il n'y a aucune rétroactivité, estime que cette rétroactivité, voulue par le législateur, est raisonnablement justifiée.

Il apparaît en effet que le but du législateur fut de supprimer toute équivoque et ce, en faveur des contribuables mais aussi de l'administration fiscale qui se trouvait en pleine incertitude juridique. Il fallait « gommer l'incertitude » ayant existé après l'arrêté royal du 20 décembre 1996 (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, pp. 13 et 14). Il faut donc estimer que la rétroactivité est profitable aux intéressés, qui retrouvent la sécurité juridique quant au statut fiscal qui leur est applicable.

Les effets de la mesure sont, quant à eux, raisonnables eu égard au but poursuivi, selon les propos tenus par le ministre des Finances : « il apparaît très clairement que la majorité des contribuables (ou de leurs représentants) n'ont, par manque de clarté, pas modifié leur comportement en matière de déclaration fiscale de leurs rémunérations ». La mesure rétroactive est ainsi celle qui est la plus justifiable eu égard à la proportion de contribuables qui estimaient que le principe d'attraction n'avait jamais été supprimé.

Le deuxième moyen n'est pas fondé.

A.4.3. La partie requérante comme la partie intervenante réfutent la thèse du Conseil des ministres en affirmant que tant le texte de l'arrêté royal de 1996 que celui de la loi de confirmation de 1997 sont clairs et ont été interprétés de manière unanime comme engendrant la suppression du principe d'attraction. L'équivoque et l'insécurité juridique ne sont le fait que de la seule administration fiscale. On ne peut admettre comme justification de la violation du principe de non-rétroactivité des lois fiscales les réticences de l'administration fiscale à appliquer une nouvelle législation fiscale claire, engendrant par là une éventuelle insécurité juridique et la confusion. Ce serait invoquer sa propre turpitude. Par ailleurs, le nouveau texte étend, de manière significative, la portée du principe d'attraction.

Sur le troisième moyen

A.5.1. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée en ce que les personnes exerçant un mandat gratuit d'administrateur en même temps qu'un emploi de salarié dans une même entreprise mais qui sont en interruption de carrière voient les revenus de remplacement extralégaux alloués par l'entreprise en application de la législation sociale être taxés discriminatoirement comme revenus professionnels normaux de dirigeant d'entreprise alors que ces revenus sont, dans le chef des autres contribuables, imposés selon la catégorie à laquelle ils appartiennent, c'est-à-dire comme des revenus de remplacement qui bénéficient d'une réduction d'impôt spécifique.

A.5.2. Le troisième moyen repose, selon le Conseil des ministres, sur un postulat erroné. En effet, il faut distinguer l'application du principe d'attraction du calcul de l'impôt. Le principe d'attraction s'applique, certes, comme pour les autres revenus, aux revenus de remplacement : ceux-ci sont donc considérés comme rémunérations de dirigeant d'entreprise. En revanche, en ce qui concerne le calcul de l'impôt, les revenus de remplacement sont traités de manière identique pour tous les contribuables. Ils bénéficient donc d'une même réduction spéciale d'impôt : la discrimination invoquée n'existe donc pas.

A.5.3. La partie requérante et la partie intervenante rejettent le raisonnement tenu par le Conseil des ministres. Tout d'abord, le système d'interruption de carrière ne s'applique qu'aux personnes salariées et donc sous contrat d'emploi. Ensuite, il n'existe aucune rubrique dans le cadre XII « Rémunérations des dirigeants d'entreprise » de la déclaration fiscale pour pouvoir déclarer cette indemnité extralégale d'interruption de carrière.

Dès lors, l'indemnité extralégale versée par une société à son employé ne pourra bénéficier de la réduction d'impôt applicable aux revenus de remplacement comme cela est prévu dans le cadre IV « Des traitements, salaires, [etc.] » de la déclaration. Tous les revenus perçus par les dirigeants d'entreprise sont globalisés dans la rubrique 400, à l'exception de l'indemnité de dédit et du pécule de vacances anticipé. C'est ce que reconnaît la partie adverse en utilisant la formulation pudique « les revenus (visés à l'article 31, alinéa 2, 4°) sont requalifiés comme rémunérations de dirigeant d'entreprise ».

En ce qui concerne le cas particulier de la requérante, dans la cotisation de l'exercice 1997 (revenus de 1996) du 18 décembre 1997, l'allocation octroyée par l'Office national de l'emploi (ONEm) (rubrique 271) et l'indemnité extralégale (rubrique 269) sont taxées comme revenus de remplacement. Or, dans la cotisation rectifiée de 1997 (revenus de 1996) du 23 décembre 1999, seule l'indemnité de l'ONEm a été reprise dans les revenus de remplacement. Le calcul initial de l'impôt est quasi identique pour les deux cotisations à l'exception justement de la réduction pour revenus de remplacement qui est, dans le premier cas, de 54.321 francs et, dans le second cas, de 15.028 francs. Cette différence est donc significative.

Sur le quatrième moyen

A.6.1. Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que l'article 2 de la loi du 4 mai 1999 précitée distingue, sans motif valable, les personnes physiques qui exercent cumulativement un mandat d'administrateur non rémunéré dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992 avec un emploi de salarié, des personnes physiques qui exercent en même temps un mandat gratuit d'administrateur et un emploi de salarié dans des sociétés imposées à l'impôt des sociétés alors que rien dans la manière d'exercer ces deux fonctions et de percevoir leur salaire ne permet de les différencier objectivement.

A.6.2. L'exception prévue par le législateur avait pour but, selon le Conseil des ministres, de ne pas décourager la participation des travailleurs salariés à titre bénévole dans les personnes morales visées et d'éviter ainsi de mettre leur organisation en péril.

Cette différence de traitement est valablement motivée et est proportionnée au but poursuivi par le législateur. La situation d'une société commerciale est, en effet, éminemment différente de celle d'une association sans but lucratif (a.s.b.l.). Dans cette dernière, le bénévolat est essentiel et permet le fonctionnement de l'association à moindre coût. Le but de l'a.s.b.l. n'est, de plus, normalement pas le profit, *a fortiori* le profit des associés et moins encore des salariés qui y travaillent. Le risque d'abus auquel le législateur a voulu obvier en affirmant le principe d'attraction n'existe en théorie pas pour les a.s.b.l. Il en est en principe de même pour les personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992.

Il faut ajouter que le législateur a refusé d'accorder le bénéfice de l'exception au principe d'attraction aux sociétés à finalité sociale « pour éviter des abus ou des détournements de la disposition légale ». La prudence du législateur en instituant l'exception au principe d'attraction a été jusqu'à exclure cette exception dans le cas où il s'avérerait que le mandataire social loue un bien à l'a.s.b.l. à un prix exorbitant (alinéa 3 de l'article 32). Il y a une différence radicale entre les situations évoquées par la requérante (d'une part, mandat gratuit d'administrateur dans une a.s.b.l. ou une personne morale visée à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992; d'autre part, mandat gratuit d'administrateur dans une société assujettie à l'impôt des sociétés).

Le quatrième moyen n'est pas fondé.

A.6.3. La partie requérante et la partie intervenante font remarquer que, dans les deux cas, le mandat d'administrateur est exercé à titre gratuit. Encourager le personnel d'une entreprise à participer à la prise de décision (cogestion) du destin de la société soumise à l'impôt des sociétés est aussi louable et bénéfique socialement que dans le cas des personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992.

Dans les deux cas, les actionnaires ou associés souhaitent la participation de professionnels compétents à leurs délibérations, d'autant plus qu'il s'agit dans cette hypothèse de salariés de l'entreprise elle-même. La différence de traitement n'est donc pas valablement motivée dans la mesure où elle est manifestement disproportionnée au but poursuivi.

Sur le cinquième moyen

A.7.1. Le cinquième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les personnes exerçant en même temps un mandat d'administrateur et un emploi de salarié dans la même société ne peuvent bénéficier que de la réduction de 5 p.c. à titre de charges professionnelles forfaitaires pour ces deux activités distinctes alors que les autres contribuables peuvent à loisir déduire, sans autre justification, des charges professionnelles forfaitaires supérieures octroyées aux salariés et des charges forfaitaires de 5 p.c. pour leurs revenus d'administrateur dans une autre société voire avec des charges professionnelles forfaitaires égales à celles des salariés accordées pour les profits.

A.7.2. Le Conseil des ministres estime que les situations comparées ne sont ni identiques ni comparables : il y a, d'une part, la situation de la personne qui exerce en même temps un mandat d'administrateur et un emploi de salarié dans la même société; il y a, d'autre part, la situation de la personne qui exerce un mandat d'administrateur dans une société et un emploi de salarié dans une autre société. Des situations non comparables peuvent être traitées différemment. De plus, l'objet du principe est justement de traiter toutes les sommes perçues de la même société comme des rémunérations de dirigeants d'entreprise, dans le but exposé dans la réponse au premier moyen. Ce but n'aurait aucune signification dans le cas de fonctions différentes exercées dans plusieurs sociétés.

Le cinquième moyen n'est pas fondé.

A.7.3. Selon les parties requérante et intervenante, les situations comparées ne sont pas aussi différentes que veut bien le laisser entendre le mémoire du Conseil des ministres.

D'abord, chaque activité différente a le droit absolu dans la législation actuelle de bénéficier de charges professionnelles forfaitaires, c'est-à-dire même si le fisc prouvait que le contribuable n'a eu, dans les faits, aucune charge professionnelle.

En outre, le moyen utilisé par l'Etat est disproportionné pour le motif que d'autres solutions plus équitables étaient manifestement possibles.

- B -

Quant au mémoire complémentaire en réponse

B.1.1. La partie requérante a fait parvenir à la Cour, le 3 juillet 2000, un « mémoire complémentaire en réponse » que le greffe a reçu le 4 juillet 2000.

B.1.2. Aucune disposition de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage ne prévoit ni qu'un mémoire complémentaire en réponse puisse être introduit, ni, partant, un délai dans lequel il pourrait être valablement introduit.

B.1.3. Le « mémoire complémentaire en réponse » est écarté des débats.

Quant à l'intérêt de la partie requérante et de la partie intervenante et quant à l'étendue du recours

B.2. La partie requérante et la partie intervenante, qui exercent toutes les deux des fonctions salariées dans une société commerciale où elles sont aussi titulaires d'un mandat d'administrateur non rémunéré, ont intérêt à demander l'annulation des articles 2 et 48, § 1^{er}, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses uniquement en tant que ces dispositions prévoient qu'à compter de l'exercice d'imposition 1998, toutes les rétributions qu'elles perçoivent de cette société seront considérées comme des rémunérations de dirigeant de société.

B.3. Il résulte de ceci que la Cour n'examinera pas la compatibilité des deux dispositions précitées avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que celles-ci s'appliquent à des personnes physiques qui exercent des fonctions salariées dans une société commerciale dans laquelle elles sont aussi titulaires de mandats d'administrateur ou de gérant rémunérés.

Quant au fond

Sur les premier et deuxième moyens réunis

B.4. Les premier et deuxième moyens sont dirigés contre les articles 2 et 48, § 1^{er}, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses en ce qu'ils instaurent le principe d'attraction de manière discriminatoire et rétroactivement à partir de l'exercice d'imposition 1998 pour les dirigeants d'entreprise qui exercent au sein d'une même société un emploi de salarié et un mandat, salarié ou non, d'administrateur.

B.5.1. Jusques et y compris l'exercice d'imposition 1997, le Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.) distinguait les rémunérations des travailleurs, les rémunérations des administrateurs de sociétés de capitaux et, enfin, les rémunérations des associés actifs de sociétés de personnes. Un administrateur de société de capitaux était, selon l'article 32 du C.I.R. de l'époque, soumis au principe d'attraction en vertu duquel les revenus professionnels qu'il recueillait dans sa société relevaient des « rémunérations d'administrateur » et devaient donc être taxés en tant que tels.

L'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996 a modifié les classifications anciennes en supprimant celle des « rémunérations d'administrateur », d'une part, et celle des « rémunérations des associés actifs », d'autre part. L'arrêté royal, cependant, créait une nouvelle catégorie, celle des « rémunérations des dirigeants d'entreprise ».

Aux termes de l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992, modifié par l'arrêté royal précité, les rétributions allouées ou attribuées « à une personne physique, en raison de l'exercice d'un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou de fonctions analogues » étaient imposables au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise. Il en était de même, selon l'article 32, alinéa 1^{er}, 2^o, du C.I.R. 1992, des rétributions allouées ou attribuées « à une personne physique qui exerce au sein de la société une activité ou une fonction dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, technique ou financier, en dehors d'un contrat de travail » (catégorie appelée aussi des « directeurs indépendants »).

B.5.2. Dans la version antérieure à l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996, les termes « en raison de » figurant, depuis cet arrêté, dans l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o, du C.I.R. n'existaient pas. Il en est résulté une controverse sur le point de savoir si l'arrêté royal précité, en introduisant ces termes, avait supprimé le principe d'attraction applicable aux revenus perçus par les administrateurs « en raison » des activités salariées exercées au sein de ces sociétés, lesquelles auraient, par conséquent, été taxables au titre de rémunérations de travailleurs.

La Cour constate qu'au moment d'examiner le projet de loi confirmant l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux précité, la Commission des finances du Sénat entendit le ministre commenter la portée des modifications fiscales réalisées par cet arrêté et déclarer, en particulier, à propos du principe d'attraction que :

« En ce qui concerne les administrateurs et gérants, personnes physiques, la réponse sur le maintien du principe d'attraction est nuancée. La rédaction de l'alinéa 1^{er}, 1^o, du nouvel article 32 met clairement en relation la rétribution par rapport à l'exercice d'un mandat social : il n'y a dès lors plus d'attraction à ce stade. [...] [Le principe d'attraction] est limité aux rémunérations décrites sous le 2^o de l'alinéa 1^{er} du nouvel article 32 : les rémunérations des dirigeants de sociétés. Ainsi, l'administrateur qui est, au sein de la même société, organe et directeur commercial indépendant, tombe pour la totalité de la rémunération qu'il promérite de la société sous l'article 32 nouveau. Par contre, s'il est administrateur et directeur commercial salarié, son revenu sera réparti sous les articles 31 et 32. » (*Doc. parl., Sénat, 1996-1997, n° 1-612, p. 7*)

Il résulte de ceci que, contrairement aux doutes émis par le Conseil des ministres dans son mémoire, les auteurs de l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996 et le législateur qui a confirmé cet arrêté ont abrogé le principe d'attraction en pleine connaissance de cause.

B.6.1. Dans cette perspective, l'article 2 repris de la loi du 4 mai 1999 précitée modifie l'article 32 tel qu'il avait été revu par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 en ce qu'il restaure et, pour ce qui concerne les mandats d'administrateur gratuitement exercés, instaure, le principe d'attraction en considérant comme rémunérations de dirigeant d'entreprise les rétributions allouées à une personne physique « qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues ». Par conséquent, toutes les rétributions perçues de la société seront imposées dorénavant au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise. Selon l'article 48, § 1^{er}, lui aussi repris de la même loi précitée du 4 mai 1999, l'article 2 produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 1998.

B.6.2. Les travaux préparatoires des articles repris de la loi du 4 mai 1999 entretiennent une certaine confusion quant aux intentions du législateur.

Selon l'exposé des motifs, les deux dispositions ne restaureraient pas le principe d'attraction : elles le confirmeraient seulement (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/1, p. 3). Toutefois, lors de la discussion en Commission des finances de la Chambre, le ministre, rappelant les rétroactes du débat et, notamment, les déclarations du ministre citées en B.5.2, a dit que « le principe d'attraction dans le chef de personnes physiques est réintroduit de manière explicite par le présent projet ». Il ajoutait qu'« en vue d'éviter toute équivoque, [...] le gouvernement a jugé opportun de revenir au texte antérieur avec effet rétroactif » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, pp. 13-14).

Un commissaire a soutenu, dans la même discussion, que « cette interprétation est manifestement erronée. En effet, le ministre des Finances précédent a affirmé explicitement à plusieurs occasions que le principe d'attraction était abrogé par l'arrêté royal du 20 décembre 1996. Pourquoi dès lors avoir réintroduit ce principe ? » (*Doc. parl.*, Chambre, *ibid.*, p. 5).

B.6.3. Selon l'exposé des motifs, le but des dispositions reprises est d'éviter que des contribuables appliquent deux fois le forfait pour charges : la première pour les revenus payés en raison de l'exercice d'une fonction de dirigeant d'entreprise, la seconde pour les autres revenus qu'ils recueillent de la société. En vertu du principe d'attraction, tous les revenus qu'un dirigeant d'entreprise perçoit de sa société sont à nouveau considérés comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise, ce qui, d'une part, ne lui permet de déduire qu'une fois le forfait pour charges et, d'autre part, lui interdit de soustraire ses revenus de son assujettissement à la sécurité sociale des indépendants (*Doc. parl.*, Chambre, *op. cit.*, n° 1949/1, p. 3).

B.6.4. En ce qui concerne en particulier l'application du principe d'attraction pour des personnes physiques qui, comme en l'espèce la partie requérante et la partie intervenante, exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, le principe d'attraction semble à première vue neutre : les rémunérations de travailleur salarié deviennent des rémunérations de dirigeant d'entreprise, qui sont imposées au même taux. Du fait de cette requalification, elles ne bénéficient toutefois plus de la déduction forfaitaire applicable aux rémunérations des travailleurs salariés mais de celle applicable aux rémunérations des dirigeants d'entreprise qui est moins favorable (article 51 C.I.R.), du moins pour les montants inférieurs.

Lors des travaux préparatoires, un amendement avait été déposé, tendant à prévoir une exception en leur faveur. Il était ainsi justifié : « De nombreuses associations et entreprises du secteur de l'économie sociale encouragent en effet la participation des travailleurs. Ainsi, il arrive fréquemment que des travailleurs salariés aient l'occasion d'exercer un mandat d'administrateur à titre bénévole ». Selon les travaux préparatoires, « le ministre reconnaît le bien-fondé de cette argumentation. Cependant, pour éviter des abus ou des détournements de la disposition légale, il souhaiterait limiter cette exception aux seules associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, CIR 92 [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, *op. cit.*, n° 1949/8, p. 14).

B.6.5. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.6.6. Bien que le principe d'attraction, considéré dans sa généralité, soit certes pertinent au regard du but consistant à empêcher que, par suite d'une scission des revenus professionnels, deux déductions forfaitaires soient possibles pour les frais professionnels, il ne l'est pas par rapport à la situation des personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société où elles détiennent aussi un mandat non rémunéré d'administrateur. En effet, elles ne peuvent bénéficier d'une double déduction forfaitaire puisqu'elles ne touchent aucune rémunération du fait de l'exercice de leur mandat. Le Conseil des ministres ne démontre pas - et la Cour n'aperçoit pas - en raison de quels abus une exception n'est prévue que pour les administrateurs non rémunérés d'une association sans but lucratif.

B.6.7. L'article 2 repris de la loi précitée du 4 mai 1999 viole donc les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il vise sans justification les personnes physiques qui exercent des fonctions salariées dans une société commerciale où elles sont aussi titulaires d'un mandat gratuit d'administrateur.

B.7.1. L'article 48, § 1^{er}, lui aussi repris de la loi précitée du 4 mai 1999 dispose que l'article 2 de la même loi produit ses effets à dater de l'exercice d'imposition 1998.

B.7.2. L'article 48, § 1^{er}, précité étant indissolublement lié à l'article 2 de la loi du 4 mai 1999, il n'est pas nécessaire d'apprécier la question de la compatibilité de son caractère rétroactif avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Il faut considérer que l'article 48, § 1^{er}, viole les articles 10 et 11 de la Constitution dans la même mesure que celle indiquée en B.6.7.

B.8. Les premier et second moyens sont fondés.

Sur les autres moyens

B.9. Les autres moyens ne pouvant conduire à une plus ample annulation, ils ne seront pas examinés.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 2, A), 1^{er}, et l'article 48, § 1^{er}, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses en tant qu'ils s'appliquent à des personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société commerciale dans laquelle elles exercent également, à titre gratuit, un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues;

- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 1^{er} mars 2001.

Le greffier,

L. Potoms.

Le président,

M. Melchior.

ARBITRAGEHOF

N. 2001 — 820

[C — 2001/21152]

Arrest nr. 30/2001 van 1 maart 2001

Rolnummer 1835

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen - waarbij artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen door artikel 5 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, is gewijzigd - en van artikel 48, § 1, van dezelfde wet, ingesteld door V. Egret.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en G. De Baets, en de rechters P. Martens, J. Delruelle, R. Henneuse, M. Bossuyt en E. De Groot, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior, wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 7 december 1999 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 8 december 1999, heeft V. Egret, wonende te 1080 Brussel, Reimond Stijnsstraat 86, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen - waarbij artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen door artikel 5 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, is gewijzigd - en van artikel 48, § 1, van dezelfde wet (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 juni 1999).

II. De rechtspleging

Bij beschikking van 8 december 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 28 januari 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 februari 2000.

Memories zijn ingediend door :

- R. Van Damme, wonende te 1000 Brussel, Keizer Karelstraat 15, bij op 9 februari 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 7 maart 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 2 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- V. Egret, bij op 23 mei 2000 ter post aangetekende brief;
- R. Van Damme, bij op 23 mei 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 26 mei 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 31 mei 2000 en 29 november 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 7 december 2000 en 7 juni 2001.

V. Egret heeft een aanvullende memorie ingediend bij op 3 juli 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 21 december 2000 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 10 januari 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen bij op 22 december 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 10 januari 2001 :

- zijn verschenen :

- . V. Egret, uit eigen naam;
- . B. Druart, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J. Delruelle en M. Bossuyt verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. Onderwerp van de bestreden bepalingen

Artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen luidt :

« In artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen door artikel 5 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

A) Het eerste lid wordt vervangen als volgt :

' Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die :

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;

2° in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst. '

B) Het artikel aanvullen met een derde lid, luidend als volgt :

' Het eerste lid is niet van toepassing op natuurlijke personen, die onbezoldigd een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen in verenigingen zonder winstoogmerk of andere rechtspersonen zoals bedoeld in artikel 220, 3°, mits de inkomsten van onroerende goederen die zij uit diezelfde vereniging of rechtspersoon verkrijgen niet voor de in het tweede lid, 3°, bedoelde herkwalficatie tot bezoldiging in aanmerking komen. '

Artikel 48, § 1, van de voormelde wet bepaalt :

« De artikelen 2, 19, A, 23, 24 en 33, B, hebben uitwerking vanaf het aanslagjaar 1998. »

IV. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij

A.1. De verzoekende partij is bediende bij een naamloze vennootschap waar zij sinds 1 maart 1983 belast is met alle kantoorwerk en hulp-boekhoudster, telefoniste-receptioniste en secretaresse is. Haar bezoldiging was vastgesteld op 29.000 frank bruto per maand.

In 1985 is zij tot loontrekkend directeur benoemd met een bezoldiging van 32.019 frank bruto per maand en is zij aangewezen als bestuurder (onbezoldigd mandaat) bij een beslissing van de algemene vergadering van 28 juni 1985.

De verzoekende partij heeft een belang om de vernietiging te vorderen van de beide voormelde bepalingen die, doordat zij het attractiebeginsel invoeren voor elke som die om welke reden ook wordt gestort aan de bestuurder van een vennootschap die in diezelfde vennootschap een onbezoldigd mandaat uitoefent, haar fiscale toestand met terugwerkende kracht wijzigen en haar een nadeel berokkenen.

Ten aanzien van het belang van de tussenkomenende partij

A.2. De tussenkomenende partij is in 1971 aangeworven in een bedrijf als arbeider-mechanicus met een loon van 80 frank per uur. Dat bedrijf is omgevormd tot een naamloze vennootschap op 26 november 1980. Bij een beslissing van de algemene vergadering van 13 december 1982, is zij aangewezen als bestuurder (onbezoldigd). Haar jaarloon bedroeg in 1999 809.363 frank bruto.

De tussenkomenende partij heeft er belang bij haar opmerkingen bij die van de verzoekende partij te voegen in zoverre de beide bestreden wettelijke bepalingen, doordat zij het attractiebeginsel invoeren voor elke som die om welke reden ook wordt gestort aan de bestuurder van een vennootschap die in diezelfde vennootschap een onbezoldigd mandaat uitoefent, haar fiscale toestand met terugwerkende kracht wijzigen en haar een nadeel berokkenen.

*Ten gronde**Betreffende het eerste middel*

A.3.1. Een eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat ten aanzien van de bedrijfsleiders of de bestuurders van een vennootschap alle inkomsten die zij van een vennootschap innen op discriminerende en terugwerkende wijze belast worden als inkomsten van bedrijfsleiders, terwijl de andere belastingplichtigen belast worden op basis van de aard van hun inkomsten.

A.3.2. Nadat de Ministerraad in herinnering heeft gebracht waarin het attractiebeginsel bestaat en nadat hij heeft onderstreept dat diezelfde attractie destijds werd toegepast voor de vroegere categorie van werkende vennoten, neemt hij aan dat het betwiste verschil in behandeling bestaat, maar hij voegt daaraan toe dat het redelijkerwijze verantwoord is ten aanzien van het doel van de wetgever en dat de gevolgen ervan niet onevenredig zijn.

De wetgever, die immers vaststelde dat de belastingadministratie het niet erover eens raakte of het attractiebeginsel al dan niet was afgeschaft bij het koninklijk besluit van 20 december 1996 dat artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna W.I.B.) had gewijzigd, is via de bestreden wet opgetreden ten einde elke twijfel weg te nemen omtrent de wil om het attractiebeginsel te behouden en zulks met de bedoeling te vermijden dat « sommigen dit (de twijfel over het behoud van het attractiebeginsel) aangrijpen om hun beloningen als bedrijfsleider zowel fiscaal als parafiscaal te gaan optimaliseren. Zo zouden tweemaal de forfaitaire kosten kunnen worden ingebracht, of het inkomen worden onttrokken aan de sociale zekerheid van de zelfstandigen » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/1, p. 3).

Die beide doelstellingen, die van vitaal belang zijn voor de Staat, zijn wettig en evenredig vermits de wetgever de maatregel heeft beperkt tot het enkele geval waarin het risico van misbruik mogelijk was, dit wil zeggen wanneer men verscheidene hoedanigheden binnen eenzelfde vennootschap cumuleert. Het attractiebeginsel wordt niet toegepast op natuurlijke personen die een onbezoldigd mandaat van bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar uitoefenen in vennootschappen zonder winst oogmerk of andere rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, van het W.I.B.

De gevolgen van de maatregel, die eveneens door de wetgever in aanmerking zijn genomen, blijven binnen redelijke perken in verhouding tot het nagestreefde doel : het eerste middel is niet gegrond.

A.3.3. De verzoekende partij en de tussenkomenende partij zijn van mening dat de door de Ministerraad gegeven verantwoordingen niet juist zijn, noch in feite noch in rechte. In hun bijzonder geval hebben de loontrekkenden van een bedrijf die een onbezoldigd mandaat van bestuurder uitoefenen immers voordien nooit de « dubbele aftrek van beroepskosten » kunnen genieten, wat de verantwoording van de wetgever om de aan de bedrijfsleiders opgelegde ongelijke behandeling te gronden, tenietdoet. Bovendien dient te worden opgemerkt dat het door de Ministerraad ontwikkelde argument niet relevant is vermits de categorie van « leidinggevende personen » niet bestond vóór het koninklijk besluit van 20 december 1996. Hoe kan men voor de toekomst een beginsel afschaffen voor een categorie van personen op wie het niet van toepassing was ?

Ten slotte is de oplossing die voor de hypothetische grond van onzekerheid wordt aangedragen in de nieuwe bepaling van artikel 32 van het W.I.B. onevenredig met het zogenaamde door de wetgever beoogde doel, in zoverre zij enkel de bestuurders en de bedrijfsleiders beoogt, die niet de enigen zijn voor wie het risico van misbruik mogelijk is. Het risico is onbestaande in het geval waarin de bestuurder of de bedrijfsleider geen enkele vergoeding krijgt voor de uitoefening van zijn mandaat, hetzij in handelsvennootschappen waarvan de inkomsten zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting, hetzij in de verenigingen of de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, van het W.I.B.

Betreffende het tweede middel

A.4.1. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat artikel 48, § 1, van de voormelde wet van 4 mei 1999 artikel 2 van dezelfde wet zonder billijke reden met terugwerkende kracht toepast op de inkomsten die in de loop van de jaren 1997 en 1998 zijn geïnd door de enkele bedrijfsleiders terwijl voor de andere belastingplichtigen hun beroepsinkomsten belast en ingekohierd werden overeenkomstig de op dat ogenblik van toepassing zijnde wetgeving (zijnde voor de jaren 1997 en 1998) met inachtneming van de beginselen van de niet-retroactiviteit van de wetten (vastgesteld in artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek), van de rechtszekerheid en van de annualiteit van de belastingen (artikelen 171 en 172 van de Grondwet).

A.4.2. De Ministerraad, die niet zo ver gaat te beweren dat het attractiebeginsel nooit door de wetgever is opgegeven (het koninklijk besluit van 20 december 1996 schijnt het voorwerp van grote verwarring te hebben uitgemaakt, zowel op het vlak van de formulering als van de interpretatie ervan) noch, bijgevolg, dat er enige retroactiviteit is, is van mening dat die - door de wetgever gewilde - retroactiviteit redelijkerwijze verantwoord is.

Het blijkt immers dat de bedoeling van de wetgever erin bestond elke dubbelzinnigheid weg te nemen, en zulks ten voordele van de belastingplichtigen maar ook van de belastingadministratie, die zich in een volkomen rechtsonzekerheid bevonden. Men diende « de onzekerheid weg te nemen » die bestaan heeft na het koninklijk besluit van 20 december 1996 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, pp. 13 en 14). Men dient dus ervan uit te gaan dat de retroactiviteit ten goede komt aan de betrokkenen, die opnieuw rechtszekerheid vinden wat betreft het op hen van toepassing zijnde fiscaal statuut.

De gevolgen van de maatregel zijn, hunnerzijds, redelijk ten aanzien van het nagestreefde doel; volgens de bewoordingen van de Minister van Financiën « staat het buiten kijf dat de meeste belastingplichtigen (of hun vertegenwoordigers) bij gebrek aan duidelijkheid terzake, hun inkomsten niet anders dan vroeger hebben aangegeven op hun belastingaangifte ». De retroactieve maatregel is aldus diegene die het meest kan worden verantwoord ten aanzien van het aantal belastingplichtigen die van mening waren dat het attractiebeginsel nooit was afgeschaft.

Het tweede middel is niet gegrond.

A.4.3. De verzoekende partij en de tussenkomende partij weerleggen de stelling van de Ministerraad door te beweren dat zowel de tekst van het koninklijk besluit van 1996 als die van de bekrachtigingswet van 1997 duidelijk zijn en unaniem zo zijn geïnterpreteerd dat ze de afschaffing van het attractiebeginsel teweegbrengen. De dubbelzinnigheid en de rechtsonzekerheid zijn enkel toe te schrijven aan de belastingadministratie. De terughoudendheid van de belastingadministratie om een nieuwe, duidelijke fiscale wetgeving toe te passen, waardoor precies mogelijke rechtsonzekerheid en verwarring teweeg worden gebracht, kan niet worden aangenomen ter verantwoording van de schending van het beginsel van de niet-retroactiviteit van de fiscale wetten. Dat zou erop neerkomen zich te beroepen op zijn eigen laakbaar optreden. Bovendien breidt de nieuwe tekst de draagwijdte van het attractiebeginsel aanzienlijk uit.

Betreffende het derde middel

A.5.1. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet, doordat voor de personen die, tegelijkertijd met een betrekking als loontrekkende, in eenzelfde bedrijf een onbezoldigd mandaat van bestuurder uitoefenen, maar die met loopbaanonderbreking zijn, de extralegale vervangingsinkomens die door het bedrijf met toepassing van de sociale wetgeving worden toegekend, op discriminerende wijze belast worden als normale beroepsinkomens van bedrijfsleider, terwijl die inkomsten voor de andere belastingplichtigen belast worden volgens de categorie waartoe ze behoren, dit wil zeggen als vervangingsinkomens die een specifieke belastingvermindering genieten.

A.5.2. Het derde middel berust volgens de Ministerraad op een verkeerd postulaat. Er moet immers een onderscheid worden gemaakt tussen de toepassing van het attractiebeginsel en de berekening van de belasting. Het attractiebeginsel is weliswaar, zoals voor de andere inkomsten, van toepassing op de vervangingsinkomens : die worden dus beschouwd als bezoldigingen van bedrijfsleider. Wat daarentegen de berekening van de belasting betreft, worden de vervangingsinkomens op dezelfde wijze behandeld als voor alle belastingplichtigen. Zij genieten dus eenzelfde bijzondere belastingvermindering : de aangevoerde discriminatie bestaat dus niet.

A.5.3. De verzoekende partij en de tussenkomende partij verwerpen de redenering van de Ministerraad. In de eerste plaats is het systeem van loopbaanonderbreking enkel van toepassing op loontrekkenden, die dus op basis van een arbeidsovereenkomst zijn tewerkgesteld. Vervolgens bestaat er geen enkele rubriek in vak XII « Bezoldigingen van bedrijfsleiders » in de belastingaangifte om die extralegale vergoeding voor loopbaanonderbreking te kunnen aangeven.

Bijgevolg zal de door een vennootschap aan haar bediende gestorte extralegale vergoeding niet de belastingvermindering kunnen genieten die van toepassing is op de vervangingsinkomens, zoals daarin is voorzien in vak IV « Wedden, lonen [enz.] » van de aangifte. Alle door de bedrijfsleiders geïnde inkomsten worden globaliseerd in rubriek 400, met uitzondering van de ontslagvergoeding en het vervroegde vakantiegeld. Dat wordt door de tegenpartij erkend doordat zij de volgende discrete formulering gebruikt : « de inkomsten (bedoeld in artikel 31, tweede lid, 4^o) worden geherkwalificeerd als bezoldigingen van bedrijfsleider ».

Wat het bijzondere geval van de verzoekster betreft, worden in de aanslag voor het aanslagjaar 1997 (inkomsten van 1996) van 18 december 1997 de door de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening (R.V.A.) toegekende vergoeding (rubriek 271) en de extralegale vergoeding (rubriek 269) belast als vervangingsinkomens. In de gewijzigde aanslag van 1997 (inkomsten van 1996) van 23 december 1999 is weliswaar alleen de vergoeding van de R.V.A. opgenomen bij de vervangingsinkomens. De aanvankelijke berekening van de belasting is bijna identiek voor de twee aanslagen met uitzondering weliswaar van de vermindering voor vervangingsinkomens die in het eerste geval 54.321 frank bedraagt en in het tweede geval 15.028 frank. Dat verschil is dus aanzienlijk.

Betreffende het vierde middel

A.6.1. Het vierde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat artikel 2 van de voormelde wet van 4 mei 1999, zonder geldige reden, een onderscheid maakt tussen, enerzijds, de natuurlijke personen die een onbezoldigd mandaat van bestuurder in verenigingen zonder winstoogmerk of andere rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3^o, van het W.I.B. 1992 cumuleren met een betrekking als loontrekkende en, anderzijds, de natuurlijke personen die een onbezoldigd mandaat van bestuurder tegelijkertijd uitoefenen met een betrekking als loontrekkende in vennootschappen die worden belast in de vennootschapsbelasting, terwijl op basis van de wijze waarop die beide functies worden uitgeoefend en zij hun loon ontvangen geen enkel element het mogelijk maakt een objectief verschil te maken.

A.6.2. De door de wetgever bedoelde uitzondering had, volgens de Ministerraad, tot doel de vrijwillige participatie van loontrekkenden in de beoogde rechtspersonen niet te ontmoedigen en aldus te vermijden dat hun organisatie in gevaar wordt gebracht.

Dat verschil in behandeling is op geldige wijze gemotiveerd en is evenredig met het door de wetgever nagestreefde doel. De situatie van een handelsvennootschap is immers ten zeerste verschillend van die van een vereniging zonder winstoogmerk (v.z.w.). In laatstgenoemde is het vrijwilligerswerk essentieel want het maakt een goedkopere werking van de vereniging mogelijk. Het oogmerk van een v.z.w. is bovendien normalerwijze niet de winst, *a fortiori* de winst van de vennoten en nog minder van de loontrekkenden die er werken. Het risico van misbruik dat de wetgever heeft willen opvangen door het attractiebeginsel te bevestigen, bestaat in theorie niet voor de v.z.w.'s. Hetzelfde geldt in beginsel voor de in artikel 220, 3^o, van het W.I.B. 1992 beoogde rechtspersonen.

Daaraan moet worden toegevoegd dat de wetgever geweigerd heeft het voordeel van de uitzondering op het attractiebeginsel toe te kennen aan de vennootschappen met een sociaal oogmerk « om misbruiken of omzeilingen van de wetsbepaling te vermijden ». Bij het invoeren van de uitzondering op het attractiebeginsel ging de behoedzaamheid van de wetgever zelfs zo ver dat hij die uitzondering uitsloot in het geval waarin zou blijken dat de vennootschapsmandataris een goed verhuurt aan de v.z.w. tegen een buitensporige prijs (derde lid van artikel 32). Er is een radicaal verschil tussen de door de verzoekster aangevoerde situaties (enerzijds, onbezoldigde opdracht van bestuurder in een v.z.w. of een in artikel 220, 3°, van het W.I.B. 1992 bedoelde rechtspersoon; anderzijds, onbezoldigde opdracht van bestuurder in een aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap).

Het vierde middel is niet gegrond.

A.6.3. De verzoekende partij en de tussenkomenende partij doen opmerken dat in beide gevallen het mandaat van bestuurder onbezoldigd wordt uitgeoefend. Het personeel van een bedrijf aanmoedigen om deel te nemen aan de besluitvorming (medebeheer) over het lot van de vennootschap die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, is even lovenswaardig en bevorderlijk voor de vennootschap als in het geval van de in artikel 220, 3°, van het W.I.B. 1992 beoogde rechtspersonen.

In de beide gevallen wensen de aandeelhouders of vennoten bekwame beroepsmensen te betrekken bij hun beslissingen, te meer daar het in dit geval gaat om loontrekkenden van de onderneming zelf. Het verschil in behandeling is dus niet geldig gemotiveerd, in zoverre het kennelijk onevenredig is met het nagestreefde doel.

Betreffende het vijfde middel

A.7.1. Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat de personen die tegelijkertijd een bestuurdersmandaat uitoefenen en als loontrekkende zijn tewerkgesteld in dezelfde vennootschap niet de vermindering van 5 pct. als forfaitaire beroepskosten kunnen genieten voor die beide onderscheiden activiteiten, terwijl de andere belastingplichtigen naar believen, zonder verdere verantwoording, hogere forfaitaire beroepskosten die aan de loontrekkenden worden toegekend kunnen aftrekken, en forfaitaire lasten van 5 pct. voor hun inkomsten als bestuurder in een andere vennootschap zelfs met forfaitaire beroepskosten die gelijk zijn aan die welke voor de loontrekkenden worden toegekend voor de baten.

A.7.2. De Ministerraad is van mening dat de vergeleken situaties noch identiek noch vergelijkbaar zijn : enerzijds, is er de situatie van de persoon die terzelfder tijd een bestuurdersmandaat uitoefent en als loontrekkende is tewerkgesteld in dezelfde vennootschap; anderzijds, is er de situatie van de persoon die een bestuurdersmandaat uitoefent in de ene vennootschap en als loontrekkende is tewerkgesteld in een andere vennootschap. Niet vergelijkbare situaties kunnen verschillend worden behandeld. Bovendien is het beginsel juist bedoeld om alle van dezelfde vennootschap geïnde sommen te behandelen als bezoldigingen van bedrijfsleider, met de bedoeling die in het antwoord op het eerste middel is uiteengezet. Dat doel zou geen enkele betekenis hebben in het geval van verschillende taken die in verscheidene vennootschappen worden uitgeoefend.

Het vijfde middel is niet gegrond.

A.7.3. Volgens de verzoekende partij en de tussenkomenende partij zijn de vergeleken situaties niet zo verschillend als de memorie van de Ministerraad wel zou doen uitschijnen.

In de eerste plaats heeft elke verschillende activiteit, in de huidige wetgeving, het absolute recht forfaitaire beroepskosten te genieten, dit wil zeggen zelfs indien de fiscus zou bewijzen dat de belastingplichtige in feite geen beroepskosten heeft gehad.

Bovendien is het door de Staat aangewende middel onevenredig om reden dat andere, billijker oplossingen kennelijk mogelijk waren.

- B -

Ten aanzien van de aanvullende memorie van antwoord

B.1.1. De verzoekende partij heeft het Hof op 3 juli 2000 een « aanvullende memorie van antwoord » doen toekomen, die de griffie heeft ontvangen op 4 juli 2000.

B.1.2. Geen enkele bepaling van de wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof voorziet erin dat een aanvullende memorie van antwoord kan worden ingediend en voorziet bijgevolg evenmin in een termijn waarin die geldig zou kunnen worden ingediend.

B.1.3. De « aanvullende memorie van antwoord » wordt uit de debatten geweerd.

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij en de tussenkomenende partij en ten aanzien van de omvang van het beroep

B.2. De verzoekende partij en de tussenkomenende partij, die beiden bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waar zij ook houder zijn van een onbezoldigd mandaat van bestuurder, hebben belang bij het vorderen van de vernietiging van de artikelen 2 en 48, § 1, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen uitsluitend in zoverre die bepalingen stellen dat vanaf het aanslagjaar 1998 alle beloningen die zij van die vennootschap ontvangen zullen worden beschouwd als bezoldigingen van bedrijfsleider.

B.3. Daaruit volgt dat het Hof niet de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de beide voormelde bepalingen zal onderzoeken, in zoverre die van toepassing zijn op natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij ook houder zijn van het mandaat van bezoldigd bestuurder of zaakvoerder.

Ten gronde

Wat het eerste en het tweede middel samen betreft

B.4. Het eerste en het tweede middel zijn gericht tegen de artikelen 2 en 48, § 1, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, in zoverre zij het attractiebeginsel op discriminerende en retroactieve wijze zouden invoeren vanaf het aanslagjaar 1998 voor de bedrijfsleiders die binnen eenzelfde vennootschap een betrekking als loontrekkende en een - al dan niet bezoldigd - mandaat van bestuurder uitoefenen.

B.5.1. Tot en met het aanslagjaar 1997 maakte het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna W.I.B.) een onderscheid tussen de bezoldigingen van werknemers, de bezoldigingen van bestuurders van kapitaalvennootschappen en ten slotte de bezoldigingen van de werkende vennoten van personenvennootschappen. Een bestuurder van een kapitaalvennootschap was, volgens het toenmalige artikel 32 van het W.I.B., onderworpen aan het attractiebeginsel krachtens hetwelk de beroepsinkomsten die hij uit zijn vennootschap ontving onder de « bezoldigingen van bestuurders » vielen en die bijgevolg als dusdanig moesten worden belast.

Het bijzonderemachtenbesluit van 20 december 1996 heeft de vroegere classificaties gewijzigd door die van de « bezoldigingen van bestuurders », enerzijds, en die van de « bezoldigingen van werkende vennoten », anderzijds, te schrappen. Het koninklijk besluit riep echter een nieuwe categorie in het leven, die van de « bezoldigingen van bedrijfsleiders ».

Luidens artikel 32, eerste lid, 1°, van het W.I.B. 1992, gewijzigd bij bovenvermeld koninklijk besluit, waren de « aan een natuurlijk persoon, wegens de uitoefening van een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies » verleende of toegekende beloningen belastbaar als bezoldigingen van bedrijfsleider. Hetzelfde gold, volgens artikel 32, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1992, voor de beloningen verleend of toegekend « aan een natuurlijk persoon die in de vennootschap een werkzaamheid of een leidende functie van dagelijks bestuur, van commerciële, technische of financiële aard uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst » (categorie die ook « zelfstandige directeurs » wordt genoemd).

B.5.2. In de versie die het bijzonderemachtenbesluit van 20 december 1996 voorafgaat, bestond het woord « wegens », dat sinds dat besluit in artikel 32, eerste lid, 1°, van het W.I.B. voorkomt, niet. Daaruit is een controverse ontstaan omtrent de vraag of het voormelde koninklijk besluit, doordat het dat woord invoert, het attractiebeginsel had geschrapd dat van toepassing is op de door de bestuurders geïnde inkomsten « wegens » bezoldigde activiteiten die worden uitgeoefend binnen die vennootschappen en die bijgevolg belastbaar zouden zijn geweest als bezoldigingen van werknemers.

Het Hof stelt vast dat op het ogenblik waarop het ontwerp van wet ter bekrachtiging van het voormelde bijzonderemachtenbesluit werd onderzocht, de Commissie voor de Financien van de Senaat de minister de draagwijdte van de in dat besluit doorgevoerde fiscale wijzigingen hoorde becommentariëren en in verband met het attractiebeginsel in het bijzonder hoorde verklaren :

« Inzake de bestuurders en zaakvoerders, natuurlijke personen, is het antwoord omtrent de handhaving van het attractiebeginsel genuanceerd. In het eerste lid, 1°, van het nieuwe artikel 32 wordt de beloning duidelijk in verband gebracht met de uitoefening van een maatschappelijke opdracht : bijgevolg is er geen attractie meer in dit stadium. [...] [Het attractiebeginsel] is beperkt tot de bezoldigingen vermeld onder 2° van het eerste lid van het nieuwe artikel 32 : de bezoldigingen van vennootschapsleiders. De bestuurder die, binnen dezelfde vennootschap, orgaan en zelfstandig commercieel directeur is, valt aldus onder het nieuwe artikel 32 wat betreft de totale bezoldiging die hij van de vennootschap ontvangt. Daarentegen, indien hij bestuurder en loontrekkend commercieel directeur is, zal zijn inkomen verdeeld worden onder de artikelen 31 en 32. » (*Parl. St.*, Senaat, 1996-1997, nr. 1-612, p. 7)

Daaruit volgt dat, in tegenstelling tot de door de Ministerraad in zijn memorie geuite twijfels, de auteurs van het bijzonderemachtenbesluit van 20 december 1996 en de wetgever die dat besluit heeft bekrachtigd het attractiebeginsel hebben opgeheven met volle kennis van zaken.

B.6.1. In dat licht wijzigt het bestreden artikel 2 van de voormelde wet van 4 mei 1999 artikel 32, zoals het was herzien bij het koninklijk besluit van 20 december 1996, in zoverre het het attractiebeginsel herstelt en, wat betreft de mandaten van bestuurder die onbezoldigd worden uitgeoefend, het attractiebeginsel invoert, doordat het de beloningen die worden toegekend aan een natuurlijk persoon « die een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent » als bezoldigingen van bedrijfsleider beschouwt. Bijgevolg zullen alle van de vennootschap geïnde beloningen voortaan belast worden als bezoldigingen van bedrijfsleider. Volgens het eveneens bestreden artikel 48, § 1, van dezelfde voormelde wet van 4 mei 1999, heeft artikel 2 uitwerking vanaf het aanslagjaar 1998.

B.6.2. De parlementaire voorbereiding van de bestreden artikelen van de wet van 4 mei 1999 onderhoudt een zekere verwarring in verband met de bedoelingen van de wetgever.

Volgens de memorie van toelichting herstellen de beide bepalingen het attractiebeginsel niet : zij zouden het enkel bevestigen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/1, p. 3). Tijdens de bespreking in de Commissie voor de Financien van de Kamer heeft de minister, die de wordingsgeschiedenis van het debat in herinnering bracht, en met name de in B.5.2 geciteerde verklaringen van de minister, echter gezegd dat « het voorliggende wetsontwerp [...] in hoofde van de natuurlijke personen dat beginsel opnieuw uitdrukkelijk in[voert] ». Hij voegde daaraan toe dat om « [...] ieder misverstand [te] voorkomen » « de regering [...] het dan ook opportuun [heeft] geacht om met terugwerkende kracht terug te keren naar de vroegere tekst » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, pp. 13-14).

Een commissielid heeft in dezelfde bespreking betoogd dat « het hier een kennelijk foute interpretatie [betreft]. De vorige minister van Financien heeft immers meermaals uitdrukkelijk verklaard dat het attractiebeginsel door het koninklijk besluit van 20 december 1996 werd opgeheven. Waarom dat principe dan opnieuw invoeren ? » (*Parl. St.*, Kamer, *ibid.*, p. 5).

B.6.3. Volgens de memorie van toelichting is het de bedoeling van de bestreden bepalingen te vermijden dat belastingplichtigen tweemaal het forfait voor lasten toepassen : de eerste maal voor de inkomsten die zijn uitbetaald wegens de uitoefening van een functie als bedrijfsleider, de tweede maal voor de andere inkomsten die zij van de vennootschap ontvangen. Krachtens het attractiebeginsel worden al de inkomsten die een bedrijfsleider van zijn vennootschap ontvangt opnieuw beschouwd als bezoldigingen van bedrijfsleider, waardoor hij, enerzijds, slechts eenmaal het forfait voor lasten kan aftrekken en, anderzijds, het hem verboden wordt zijn inkomen te onttrekken aan de sociale zekerheid van de zelfstandigen (*Parl. St.*, Kamer, *op. cit.*, nr. 1949/1, p. 3).

B.6.4. Wat in het bijzonder de toepassing van het attractiebeginsel betreft voor natuurlijke personen die, zoals te dezen de verzoekende partij en de tussenkomende partij, een onbezoldigd mandaat van bestuurder uitoefenen, lijkt het attractiebeginsel op het eerste gezicht neutraal te zijn : de bezoldigingen van werknemers worden bezoldigingen van bedrijfsleiders, die tegen hetzelfde tarief worden belast. Door die herkwalficatie genieten zij evenwel niet langer de forfaitaire aftrek voor bezoldigingen van werknemers, maar die voor bezoldigingen van bedrijfsleiders die - althans voor lagere bedragen - minder gunstig is (artikel 51 van het W.I.B.).

Tijdens de parlementaire voorbereiding werd een amendement ingediend dat ertoe strekte te voorzien in een uitzondering te hunnen gunste. Het was aldus verantwoord : « Tal van initiatieven en bedrijven uit de sector van de 'sociale economie' promoten immers de participatie van de werknemers in de ondernemingen. Zo krijgen werknemers niet zelden de kans om een onbezoldigd mandaat als bestuurder uit te oefenen ». Volgens de parlementaire voorbereiding « [...] erkent [de minister] dat die argumenten steek houden. Om misbruiken en omzeiling van de wetsbepaling te voorkomen wenst hij niettemin dat die uitzondering beperkt zou blijven tot de verenigingen zonder winstoogmerk of tot andere rechtspersonen als bedoeld in artikel 220, 3°, WIB 92 [...] » (*Parl. St.*, Kamer, *op. cit.*, nr. 1949/8, p. 14).

B.6.5. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.6.6. Hoewel het attractiebeginsel in zijn algemeenheid beschouwd weliswaar pertinent is ten aanzien van het doel dat erin bestaat te beletten dat, door een opsplitsing van de beroepsinkomsten, tweemaal een forfaitaire aftrek voor beroepskosten mogelijk wordt, is het dat niet ten aanzien van de situatie van de natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een vennootschap waarin zij ook een niet bezoldigde opdracht hebben van bestuurder. Zij kunnen immers geen forfaitaire dubbele aftrek genieten, vermits zij geen enkele bezoldiging ontvangen voor de uitoefening van hun opdracht. De Ministerraad toont niet aan - en het Hof ziet niet in - vanwege welke misbruiken enkel in een uitzondering is voorzien voor onbezoldigde bestuurders van een vereniging zonder winstoogmerk.

B.6.7. Het bestreden artikel 2 van de voormelde wet van 4 mei 1999 schendt dus de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het zonder verantwoording de natuurlijke personen beoogt die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij ook houder zijn van een onbezoldigde opdracht als bestuurder.

B.7.1. Het eveneens bestreden artikel 48, § 1, van de voormelde wet van 4 mei 1999 bepaalt dat artikel 2 van dezelfde wet uitwerking heeft vanaf het aanslagjaar 1998.

B.7.2. Aangezien het voormelde artikel 48, § 1, onlosmakelijk verbonden is met artikel 2 van de wet van 4 mei 1999, is het niet noodzakelijk de vraag te beoordelen of het terugwerkende karakter ervan bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Er dient te worden geoordeeld dat artikel 48, § 1, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in dezelfde mate als die welke is aangegeven in B.6.7.

B.8. Het eerste en het tweede middel zijn gegrond.

Wat de andere middelen betreft

B.9. Aangezien de andere middelen niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden, dienen ze niet te worden onderzocht.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 2, A), 1°, en artikel 48, § 1, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, in zoverre zij van toepassing zijn op natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij bovendien onbezoldigd een opdracht van bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen;

- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 1 maart 2001.

De griffier,

L. Potoms.

De voorzitter,

M. Melchior.

SCHIEDSHOF

D. 2001 — 820

[C - 2001/21152]

Urteil Nr. 30/2001 vom 1. März 2001

Geschäftsverzeichnisnummer 1835

In Sachen: 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, 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 Sprachgebrauch 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 Nichtigkeitsklärung 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 intervenierende 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 innehatte. 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 scheinbar 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 vorfänden.

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 unterscheide sich nämlich wesentlich von derjenigen einer Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht (VoG). In dieser sei die Ehrenamtllichkeit 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 Erwiderungsschriftsatz

B.1.1. Die klagende Partei hat dem Hof am 3. Juli 2000 einen «ergänzenden Erwiderungsschriftsatz» 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 Erwiderungsschriftsatz eingereicht werden könnte, und somit ist auch keine Frist vorgesehen, innerhalb deren er ordnungsgemäß eingereicht werden könnte.

B.1.3. Der «ergänzende Erwiderungsschriftsatz» 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 Sondervollmächtenerslaß 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 Sondervollmächtenerslaß 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 Sondervollmächtenerslasses 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 Gesellschaftsleiter. 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 Sondervollmächtenerslasses 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 Nichtigerklärung 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,

L. Potoms.

Der Vorsitzende,

M. Melchior.