

Geschäftsverzeichnissnr. 1674
Urteil Nr. 44/2000 vom 6. April 2000

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf die Artikel 223 Nr. 1 und 225 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und G. De Baets, und den Richtern H. Boel, P. Martens, J. Delruelle, A. Arts 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 präjudiziellen Frage

In seinem Urteil vom 5. Mai 1999 in Sachen der VoE Oeuvres des soeurs de Saint-Charles gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 12. Mai 1999 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Gemäß den für das Veranlagungsjahr 1992 geltenden Artikeln 223 Nr. 1 und 225 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erfolgt die Berechnung der Rechtspersonensteuer zum Satz von 200 % auf die in Artikel 57 Nr. 2 desselben Gesetzbuches genannten Aufwendungen, und zwar insbesondere die den Personalmitgliedern ausgezahlten Entlohnungen, die nicht durch Personalbogen oder durch eine zusammenfassende Aufstellung belegt sind.

Verstoßen diese Gesetzesbestimmungen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie nicht unterscheiden zwischen den Kategorien von Personen, die, da sie ihrer Verpflichtung, die erforderlichen Schriftstücke gemäß den gesetzlichen Formvorschriften abzufassen, nicht fristgerecht nachgekommen sind, die Verwaltung tatsächlich oder sogar absichtlich daran hindern, die Empfänger zu veranlagern, und jenen, die die Veranlagung der Empfänger nicht verhindert haben bzw. nicht haben verhindern wollen?

Verstoßen diese Gesetzesbestimmungen nicht auch gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie dazu führen, daß ein Steuerpflichtiger, der lediglich eines bloßen Versäumnisses schuldig ist, das übrigens nachher wiedergutmacht wurde, nicht nur ebenso streng gestraft wird wie ein Steuerhinterzieher, der tatsächlich geheime Provisionen ausgezahlt hat (Artikel 225 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), sondern auch sogar viel strenger als ein Steuerpflichtiger, der seine Steuererklärung nicht eingereicht oder eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben hätte, mit der Absicht, der Steuer zu entgehen (Steuervermehrungen: Artikel 444 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Skala des königlichen Erlasses zur Durchführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992, Artikel 225 ff.)? »

(...)

IV. In rechtlicher Beziehung

(...)

In Hinsicht auf die beanstandeten Bestimmungen

B.1. Der Hof wird über die Artikel 223 Nr. 1 und 225 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), wie sie auf das Veranlagungsjahr 1992 anwendbar waren, befragt.

Artikel 223 Nr. 1 (heute 223 Nr. 5) bestimmte:

« Die in Artikel 220 Nr. 2 und Nr. 3 genannten Rechtspersonen unterliegen ebenfalls der Steuer für:

1. die Aufwendungen im Sinne der Artikel 57 und 197 § 1 Absatz 1, die nicht durch Personalbogen und eine zusammenfassende Aufstellung belegt werden ».

Artikel 225 Absatz 2 Nr. 4 (heute 225 Absatz 2 Nr. 2) bestimmte:

« Die Steuer wird berechnet:

[...]

4. zum Satz von 200 % auf nicht belegte Aufwendungen im Sinne von Artikel 223 Nr. 1 ».

Artikel 57 des EStGB 1992 zielt u.a. auf die « Entlohnungen, Pensionen, Renten und ähnliche Leistungen [ab], die Personalmitgliedern, ehemaligen Personalmitgliedern oder ihren Anspruchsberechtigten gezahlt werden ».

In Hinsicht auf die präjudiziellen Fragen

B.2. Die beiden durch den Appellationshof Lüttich gestellten Fragen werden zusammen untersucht. Sie fordern zu einem Vergleich zweier Situationen auf: einerseits der Situation der der Rechtspersonensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, die aufgrund eines Versäumnisses die Personalbogen und die zusammenfassende Aufstellung nicht innerhalb der durch Artikel 57 des EStGB 1992 vorgeschriebenen Frist eingereicht haben, die aber weder die Absicht hatten, die Verwaltung zu hindern noch diese tatsächlich gehindert haben, die Empfänger der betreffenden Berufseinkünfte zu veranlagern, und andererseits der Situation der

Steuerpflichtigen, die die Verwaltung absichtlich an dieser Veranlagung gehindert haben. Sowohl die Erstgenannten als auch die Letztgenannten unterliegen der Sonderveranlagung für geheime Provisionen, die sich dem für das Veranlagungsjahr 1992 geltenden Steuersatz zufolge auf 200 % des Betrags der nicht belegten ausgezahlten Summen belief.

B.3. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieselben Vorschriften untersagen übrigens, daß Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne daß hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.4. Das für geheime Provisionen geltende Steuersystem im Sinne der Bestimmungen, auf die sich die präjudiziellen Fragen beziehen, ist das Resultat mehrerer aufeinanderfolgender Gesetzesänderungen. Die Vorarbeiten zu diesen verschiedenen Anpassungen machen deutlich, daß der Gesetzgeber bestimmte Formen des Mißbrauchs bekämpfen wollte. Er hat denn auch einen «Zusammenhang [hergestellt] zwischen einerseits der Abzugsfähigkeit der Beträge für jenen, der sie bezahlt, und andererseits der Besteuerbarkeit dieser Beträge zugunsten der Empfänger ». Darum hat er mit dem Gesetz vom 25. Juni 1973 die Sonderveranlagung festgelegt, « um den Verlust der Steuer, die nicht von den Empfängern eingefordert werden kann, auszugleichen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1972-1973, Nr. 521/7, SS. 38-39). Durch das Gesetz vom 8. August 1980 hat der Gesetzgeber eine feste Frist eingeführt, innerhalb deren die Personalbogen und die zusammenfassende Aufstellung bei der Verwaltung eingereicht werden müssen. Schließlich hat das Gesetz vom 7. Dezember 1988 « mit Blick auf eine vereinfachte Berechnung » die frühere Berechnungsweise durch eine getrennte Sonderveranlagung zum Steuersatz von 200 % ersetzt (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-1, S. 26). Für die der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen ist diese Veranlagung als

Werbungskosten absetzbar, aber dies gilt nicht für die der Rechtspersonensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen.

B.5. Die Maßnahme, die eine steuerliche Sanktion für die Steuerpflichtigen darstellt, die ihrer Verpflichtung nicht nachkommen, gemäß den gesetzlichen Vorschriften und innerhalb der gesetzlichen Frist der Verwaltung die Informationen zukommen zu lassen, die ihr die Veranlagung der Empfänger der Einkünfte ermöglichen, ist hinsichtlich der Zielsetzungen des Gesetzgebers sachdienlich, da sie es ermöglicht, Betrug zu bekämpfen, indem sie die Praxis der « geheimen Provisionen » erschwert, und den aus der Hinterziehung der Steuer für diese Provisionen entstehenden Verlust für die Staatskasse mittels der Sonderveranlagung auszugleichen. Die Festlegung einer Frist für das Einreichen der Personalbogen und der zusammenfassenden Aufstellung gewährleistet übrigens die Effizienz der Maßnahme.

B.6.1. Auch wenn es legitim ist, daß der Gesetzgeber, aus Sorge um Gerechtigkeit, und um die ihm anvertrauten Aufgaben des Allgemeinwohls so gut wie möglich zu erfüllen, dem Steuerbetrug vorbeugen und die Interessen der Staatskasse gewährleisten möchte, muß er doch dafür sorgen, daß die getroffenen Maßnahmen nicht über das Notwendige hinausgehen. Der Hof muß also untersuchen, ob die Maßnahme nicht unverhältnismäßig ist, wenn sie auf Steuerpflichtige angewandt wird, die den Feststellungen des Tatrichters zufolge nicht die Absicht hatten, der Verwaltung einen Steuergegenstand zu entziehen, und deren Versäumnis die Verwaltung nicht tatsächlich an der Besteuerung der Einkünfte der Empfänger gehindert hat.

B.6.2. Die Sanktion, nämlich die Besteuerung der nicht belegten Aufwendungen zum Steuersatz von 200 % - der für das Veranlagungsjahr 1992 anwendbar war - ist schwer. Diese Sanktion ist auf die Rechtspersonen anwendbar, die der Körperschaftsteuer unterliegen (Artikel 219 des EStGB 1992), und auf die Rechtspersonen, die der Rechtspersonensteuer unterliegen (Artikel 223 Nr. 1 und 225 Nr. 4 des EStGB). Der Hof weist darauf hin, daß für die der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen die Folgen abgeschwächt werden durch die Möglichkeit, den als Sonderveranlagung auf geheime Provisionen gezahlten Betrag als Werbungskosten von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen. Diese Möglichkeit besteht allerdings nicht für die der Rechtspersonensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, da die Steuer für sie nicht auf ihre Gewinne berechnet wird, sondern auf verschiedene Posten, für die

Sonderveranlagungen vorgenommen werden. Für diese Steuerpflichtigen ist keine Abschwächung der Maßnahme möglich.

B.6.3. Durch Festsetzung einer Sonderveranlagung zum Steuersatz von 200 % auf die Aufwendungen im Sinne von Artikel 223 Nr. 1 des EStGB 1992 (in der für das Veranlagungsjahr 1992 geltenden Fassung) hat der Gesetzgeber eine Maßnahme ergriffen, die unverhältnismäßige Folgen nach sich zieht, wenn sie auf die Steuerpflichtigen angewandt wird, die die Sonderveranlagung nicht als Werbungskosten abziehen können, und deren Versäumnis nicht dazu geführt hat, daß die Verwaltung die Besteuerung der Einkünfte der Empfänger nicht vornehmen konnte.

In diesem Maße muß die Frage positiv beantwortet werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 223 Nr. 1 und 225 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, wie sie auf das Veranlagungsjahr 1992 anwendbar waren, verstoßen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insoweit sie anwendbar sind auf die der Rechtspersonensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, deren Versäumnis die Steuerverwaltung nicht tatsächlich daran gehindert hat, die Empfänger der Berufseinkünfte, die den Aufwendungen im Sinne der obengenannten Artikel dieses Gesetzbuches entsprechen, zu besteuern.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 6. April 2000.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) M. Melchior