

Geschäftsverzeichnisnr. 3953

Urteil Nr. 3/2007
vom 11. Januar 2007

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 30. März 1994 geltenden Fassung, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe und J.-P. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 21. März 2006 in Sachen der « Bribel » PGmbH gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 30. März 2006 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (in der für die Steuerjahre 1993 und 1994 geltenden Fassung) gegen die Artikel 10 und/oder 11 der Verfassung, indem dieser Artikel den Arbeitgebern oder Auftraggebern, die Gesellschaften sind, die es unter Verletzung von Artikel 57 des EStGB 1992 und den zur Durchführung dieses Artikels festgelegten Regeln unterlassen haben, die vorgeschriebenen Individualkarten und zusammenfassenden Aufstellungen fristgerecht auszustellen, eine besondere zusätzliche Veranlagung als Sanktion auferlegt, während denselben Arbeitgebern oder Auftraggebern, die natürliche Personen sind, diese Sanktion nicht auferlegt werden kann, unter Berücksichtigung dessen, dass (i) die Verpflichtungen aufgrund von Artikel 57 des EStGB 1992 sowie die Vollstreckungsmaßnahmen die Arbeitgeber oder Auftraggeber, die natürliche Personen bzw. Gesellschaften sind, gleichermaßen betreffen und (ii) die Situation der Arbeitgeber oder Auftraggeber, die Gesellschaften sind, und der Arbeitgeber oder Auftraggeber, die natürliche Personen sind, dieselbe ist im Hinblick auf die Zielsetzung des Vermeidens und des Ausgleichens eines Steuereinnahmenverlustes infolge der (eventuellen) Hinterziehung – die ermöglicht wurde weil der Arbeitgeber es unterlassen hat, die vorgeschriebenen Individualkarten auszustellen – durch den Empfänger dieser Einkünfte? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Der Hof wird befragt nach der besonderen Veranlagung in der Gesellschaftssteuer auf die sogenannten « geheimen Provisionen ». Die fragliche Bestimmung ist Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der für die Steuerjahre 1993 und 1994 anwendbaren Fassung. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

« Eine getrennte Steuer wird festgelegt auf die in Artikel 57 erwähnten Ausgaben, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden.

Diese Steuer entspricht 200 Prozent dieser Ausgaben ».

In der vorerwähnten Bestimmung wird für den materiellen Anwendungsbereich auf Artikel 57 des EStGB 1992 verwiesen. Wenn eine Gesellschaft die in dieser Bestimmung erwähnten Summen (das heißt Provisionen, Maklergebühren, Honorare und Vorteile jeglicher

Art, die den Empfängern, für die diese Summen Berufseinkünfte darstellen, bezahlt wurden, oder aber Entlohnungen und Pensionen, die Personalmitgliedern oder ehemaligen Personalmitgliedern sowie Verwaltungsratsmitgliedern und Geschäftsführern gezahlt wurden) nicht anhand der gesetzlich vorgeschriebenen Individualkarten und zusammenfassenden Aufstellungen, durch die die vollständige Identität des Empfängers mitgeteilt wird, rechtfertigt, schuldet sie eine besondere Veranlagung in der Gesellschaftssteuer.

B.2. Das für geheime Provisionen geltende Steuersystem ist das Ergebnis mehrerer aufeinander folgender Abänderungen. In den Vorarbeiten zu diesen verschiedenen Anpassungen heißt es, dass der Gesetzgeber gewisse Formen des Missbrauchs bekämpfen wollte. Er hat daher einen « Zusammenhang geschaffen zwischen einerseits der Abzugsfähigkeit der Beträge auf Seiten desjenigen, der sie zahlt, und andererseits der Besteuerbarkeit dieser Beträge auf Seiten des Empfängers ».

Daher hat er durch das Gesetz vom 25. Juni 1973 die besondere Steuer festgelegt « zum Ausgleich des Verlustes der Steuer, die nicht von den Empfängern gefordert werden kann », und er hat den Betrag der besonderen Steuer, die Gesellschaften schulden, « nach einer Formel berechnet, die so gestaltet ist, dass die Gesamtsteuer (Gesellschaftssteuer plus besonderer Steuer) 65 % der betreffenden Steuer beträgt, was in etwa dem Grenztarif der Steuer der natürlichen Personen entspricht [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1972-1973, Nr. 521/7, SS. 38-39).

Durch das Gesetz vom 8. August 1980 über die Haushaltsvorschläge 1979-1980 hat der Gesetzgeber die feste Frist eingeführt, innerhalb deren die Individualkarten und die zusammenfassende Aufstellung der Verwaltung zugeschickt werden müssen. Gleichzeitig wurde der Tarif der Veranlagung festgesetzt auf « die Differenz zwischen siebenundsechzighalb Hundertsteln des Dreifachen dieser Abgaben oder Beträge einerseits und dem Teil der gemäß den Artikeln 126 bis 128 und 130 berechneten Gesellschaftssteuer, der sich im Verhältnis auf das Dreifache dieser Abgaben oder Beträge bezieht, andererseits ». Der Gesetzgeber erklärte, es werde bezweckt, die Veranlagung in einer Höhe festzusetzen, bei der keine Gesellschaft ein Interesse daran habe, solche Beträge nicht mehr nach den gesetzlichen Formvorschriften nachzuweisen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1979-1980, Nr. 323/47, SS. 64-66).

Durch das Gesetz vom 7. Dezember 1988 wurde « im Hinblick auf eine vereinfachte Berechnung » die frühere Berechnungsweise ersetzt durch eine getrennte besondere Steuer zum Tarif von 200 Prozent (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-1, S. 26), während sowohl die nicht gerechtfertigten Kosten als auch die getrennte Steuer selbst als berufliche Aufwendungen abzugsfähig wurden. Die Erhöhung des Tarifs wurde begründet als « das Ergebnis der Entscheidung der Regierung, sich nicht bloß auf die Steuer zu beschränken, sondern die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur sozialen Sicherheit, die nicht bei der Gewährung geheimer Provisionen erhoben werden, in die Veranlagung aufzunehmen » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-2, S. 131).

Durch das Gesetz vom 30. März 1994 wurde der Tarif der getrennten Steuer von 200 Prozent auf 300 Prozent erhöht, um vor Steuerhinterziehung abzuschrecken (*Parl. Dok.*, Kammer, 1993-1994, Nr. 1290/6, SS. 45-46 und S. 86). Durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 wurde der Anwendungsbereich der Veranlagung für geheime Provisionen auf verschleierte Gewinne ausgedehnt. Durch das Gesetz vom 27. November 2002 wurde mit Wirkung zum Steuerjahr 2003 Artikel 219 um einen Absatz 4 ergänzt, der bestimmt, dass die Veranlagung der geheimen Provisionen nicht anwendbar ist, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag der in Artikel 57 des EStGB 1992 erwähnten Ausgaben in einer vom Begünstigten gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung enthalten ist.

B.3. Aus der präjudiziellen Frage ist abzuleiten, dass der vorlegende Richter vom Hof zu vernehmen wünscht, ob die fragliche Bestimmung - für die Steuerjahre 1993 und 1994 - eine Diskriminierung einführe zwischen Steuerpflichtigen, die der Steuer der natürlichen Personen unterlägen (« Arbeitgeber oder Auftraggeber, die natürliche Personen sind »), und denjenigen, die der Gesellschaftssteuer unterlägen (« Arbeitgeber oder Auftraggeber, die Gesellschaften sind »), da nur die Letztgenannten die fragliche Steuer schuldeten.

B.4.1. Der Steuer der natürlichen Personen und der Gesellschaftssteuer liegen unterschiedliche Prinzipien zugrunde. Neben den Unterschieden hinsichtlich des Steuersatzes ist zu bemerken, dass alle Einkünfte, Gewinne und Profite der Gesellschaften versteuerbar sind, was nicht für diejenigen der natürlichen Personen gilt; während natürliche Personen von ihrem besteuerten Einkommen nur die durch das Gesetz vorgeschriebenen Kosten abziehen können, können die Gesellschaften alle Kosten abziehen, außer denjenigen, die durch das Gesetz

ausgeschlossen sind. Im Unterschied zur Steuer der natürlichen Personen werden die nicht gerechtfertigten Kosten und Lasten - und durch Gleichstellung die verschleierte Gewinne -, wenn sie der fraglichen Veranlagung unterliegen, als abzugsfähige berufliche Aufwendungen betrachtet (EStGB 1992, Artikel 197) und ist die getrennte Steuer in gleicher Weise von der steuerpflichtigen Grundlage abziehbar (Artikel 197, 198 Absatz 1 Nr. 1 und 463bis § 1 Absatz 3 des EStGB 1992).

B.4.2. Es trifft zwar, wie in der präjudiziellen Frage dargelegt wurde, zu, dass die sich aus Artikel 57 des EStGB 1992 ergebenden Verpflichtungen auf die gleiche Weise für diejenigen gelten, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen, und diejenigen, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, doch der Hof muss nicht nur dem in B.4.1 angeführten grundlegenden Unterschied Rechnung tragen, sondern auch der besonderen Zielsetzung des Gesetzgebers, die - gewiss seit dem Gesetz vom 7. Dezember 1988 - aus dem gesetzgeberischen Werdegang des Steuersystems im Bereich der geheimen Provisionen zum Ausdruck kommt. Es stellt sich insbesondere heraus, dass die besondere Steuer auf geheime Provisionen nicht nur abschreckender Art ist, sondern auch den Verlust für die Staatskasse, der sich aus der Entziehung der Steuer der natürlichen Personen und der Beiträge zur sozialen Sicherheit ergibt, ausgleichen soll.

Der bemängelte Behandlungsunterschied kann folglich durch das berechtigte Bemühen des Gesetzgebers, streng aufzutreten in den Bereichen, in denen die Gefahr des Missbrauchs am größten ist und der Verlust für die Staatskasse am schwersten wiegt, gerechtfertigt werden.

B.5. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 1993 und 1994 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 11. Januar 2007.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts