

Geschäftsverzeichnismrn. 4331 und 4333
Urteil Nr. 151/2008 vom 6. November 2008

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 81 und 82 des Programmgesetzes vom 27. April 2007 (Abänderung von Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), erhoben von der « Vergalle » AG und anderen und von der « D.K.G. » PGmbH und der « Manasoc » PGmbH.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen und Verfahren*

a) Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 8. November 2007 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 9. November 2007 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 81 des Programmgesetzes vom 27. April 2007 (Abänderung von Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 8. Mai 2007, dritte Ausgabe: die « Vergalle » AG, mit Sitz in 9700 Oudenaarde, Berchemweg 75, die « B & M » PGmbH, mit Sitz in 9700 Oudenaarde, Kattestraat 14, und die « Robin Messiaen - Advocaat » PGmbH, mit Sitz in 8530 Harelbeke, Harlemboslaan 11.

b) Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 7. November 2007 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 9. November 2007 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 81 und 82 desselben Programmgesetzes: die « D.K.G. » PGmbH, mit Sitz in 7700 Mouscron, Drève Gustave Fache 1, und die « Manasoc » PGmbH, mit Sitz in 7700 Mouscron, Drève Gustave Fache 1.

Diese unter den Nummern 4331 und 4333 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat hat Schriftsätze eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwidierungsschriftsätze eingereicht und der Ministerrat hat auch Gegenerwidierungsschriftsätze eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 15. Juli 2008

- erschienen

. RA S. Vancolen *loco* RA J. Sandra, in Kortrijk zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4331,

. RA J. Picavet *loco* RA O. D'Aout, in Lüttich zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4333,

. RA C. Cologne und RÄin B. Boudiba *loco* RA P. Declercq, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter E. Derycke und R. Henneuse Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden eingehalten.

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 81 und 82 des Programmgesetzes vom 27. April 2007, die wie folgt lauten:

« Art. 81. In Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch das Gesetz vom 28. Juli 1992, wird das Wort ‘ vorbehaltlich ’ durch die Wörter ‘ unbeschadet der Anwendung von Artikel 49 und vorbehaltlich ’ ersetzt.

Art. 82. Artikel 81 ist ab dem Steuerjahr 2008 anwendbar ».

B.1.2. Nach seiner Abänderung durch den angefochtenen Artikel 81 lautet Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten: EStGB 1992):

« Gewährt ein in Belgien ansässiges Unternehmen ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile, werden diese unbeschadet der Anwendung von Artikel 49 und vorbehaltlich der Bestimmungen von Artikel 54 zu seinen eigenen Gewinnen hinzugefügt, außer wenn die Vorteile zur Festlegung der steuerpflichtigen Einkünfte der Empfänger berücksichtigt werden ».

B.1.3. Artikel 49 des EStGB 1992 bestimmt:

« Als Werbungskosten sind Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, und deren Echtheit und Betrag er durch Belege nachweist oder, wenn das nicht möglich ist, durch alle anderen vom allgemeinen Recht zugelassenen Beweismittel außer dem Eid.

Als während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen gelten Kosten, die während dieses Zeitraums tatsächlich gezahlt oder getragen werden oder die die Beschaffenheit erwiesener und feststehender Schulden oder Verluste erhalten haben und als solche gebucht werden ».

In Bezug auf das Interesse

B.2.1. Der Ministerrat stellt die Zulässigkeit der Klagen wegen des Fehlens des rechtlich erforderlichen Interesses in Abrede, da die klagenden Parteien nicht ausreichend nachwiesen,

inwiefern ihre Lage durch die angefochtenen Bestimmungen persönlich, unmittelbar und nachteilig betroffen sein könnte.

B.2.2. Wenn es sich um ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile handeln würde, könnte der angefochtene Artikel 81 nach Darlegung der klagenden Parteien auf sie Anwendung finden. In diesem Fall bestehe ihres Erachtens die Gefahr, dass einerseits ein Unternehmen, das solche Vorteil gewähre, diese Beträge nicht steuerlich abziehen könne, und dass andererseits der Empfänger auf die erhaltenen Beträge besteuert werde. Somit werde nach Darlegung der klagenden Parteien eine unzulässige doppelte Besteuerung eingeführt, die ihnen einen finanziellen Nachteil verursache.

Da Artikel 82 aufgrund von Artikel 81 ab dem Steuerjahr 2008 anwendbar ist, wiesen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4333 ebenfalls ihr Interesse an der Klageerhebung auf Nichtigerklärung von Artikel 82 nach.

B.2.3. Da die Prüfung des rechtlich erforderlichen Interesses von der Tragweite abhängt, die dem angefochtenen Artikel 81 des EStGB 1992 zu geben ist, deckt sich diese Prüfung mit der Beurteilung der Sache selbst.

In Bezug auf den zweiten Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4333

B.3.1. Am 30. April 2008 haben die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4333 ein als « Schriftsatz » bezeichnetes Schriftstück eingereicht, das als zweiter Erwiderungsschriftsatz anzusehen ist, da sie bereits am 29. Februar 2008 einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht hatten. Dieses Schriftstück wurde nach Darlegung der Parteien als Antwort auf den Gegenerwiderungsschriftsatz des Ministerrates eingereicht, in dem zum ersten Mal auf die Argumente der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4333 geantwortet worden sei.

B.3.2. Das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 sieht nicht die Möglichkeit vor, dass eine klagende Partei nach dem Einreichen eines Gegenerwiderungsschriftsatzes einer anderen Partei noch ein Schriftstück einreicht, in dem auf diesen Gegenerwiderungsschriftsatz geantwortet wird.

Im Übrigen hindert nichts die klagenden Parteien daran, ihre gesamten Argumente in der Sitzung geltend zu machen, so dass die kontradiktorische Beschaffenheit der Debatten gewährleistet ist.

B.3.3. Das als « Schriftsatz » bezeichnete Schriftstück, das die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4333 am 30. April 2008 eingereicht haben, ist unzulässig, kann jedoch als Sitzungsnotiz angesehen werden.

In Bezug auf den Kontext der angefochtenen Bestimmungen

B.4.1. Vor seiner Abänderung durch den angefochtenen Artikel 81 bestimmte Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992:

« Gewährt ein in Belgien ansässiges Unternehmen ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile, werden diese vorbehaltlich der Bestimmungen von Artikel 54 zu seinen eigenen Gewinnen hinzugefügt, außer wenn die Vorteile zur Festlegung der steuerpflichtigen Einkünfte der Empfänger berücksichtigt werden ».

B.4.2. Ein Vorteil ist « ungewöhnlich », wenn er im Widerspruch zum normalen Lauf der Dinge, den eingebürgerten Gepflogenheiten oder zu dem, was in ähnlichen Fällen gebräuchlich ist, steht.

Ein Vorteil ist « freiwillig », wenn er gewährt wird, ohne die Ausführung einer Verpflichtung zu bilden, oder wenn er ohne irgendeine Gegenleistung gewährt wird.

Die Steuerverwaltung muss den Nachweis des Vorteils sowie seiner ungewöhnlichen oder freiwilligen Beschaffenheit erbringen.

B.4.3. Unter der Geltung des früheren Artikels 26 des EStGB 1992 herrschte in der Rechtsprechung die Tendenz vor, Artikel 26 Vorrang vor Artikel 49 desselben Gesetzbuches zu verleihen; wenn Artikel 26 Absatz 1 Anwendung fand, konnte die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten nicht aufgrund von Artikel 49 verweigert werden.

Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates beschreibt die damalige Situation wie folgt:

« [...] gemäß Artikel 49 können Kosten nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie getätigt wurden, um Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, so dass Kosten, die getätigt wurden, um einen Dritten zu begünstigen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden können.

Die Anwendung von Artikel 49 könnte zur Folge haben, dass dann, wenn ein Unternehmen A einem Unternehmen B einen ungewöhnlichen oder 'freiwilligen' Vorteil gewährt, das Unternehmen A diesen Vorteil nicht als Werbungskosten abziehen könnte, während dieser Vorteil den steuerpflichtigen Gewinn des Unternehmens B erhöht, so dass der Wert des Vorteils zwei Mal besteuert wird.

Da Artikel 26 Absatz 1 in seiner heutigen Fassung in das EStGB 1992 eingefügt wurde, als Artikel 49 dieses Gesetzbuches bereits bestand, vertreten angesehene Autoren den Standpunkt, dass in einem solchen Fall lediglich Artikel 26 anzuwenden ist; der ungewöhnliche Vorteil wird dem Gewinn des Unternehmens A nicht hinzugefügt, da dieser Vorteil für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens des Unternehmens B berücksichtigt wird. Die jüngere Rechtsprechung entspricht diesem Standpunkt.

Der Minister der Finanzen hat jedoch auf eine parlamentarische Frage vom 17. Januar 1995 das Gegenteil geantwortet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, S. 157).

B.4.4. Sowohl die klagenden Parteien als auch der Ministerrat sind der Auffassung, der Gesetzgeber habe durch die Annahme der angefochtenen Maßnahme der vorerwähnten Tendenz in der Rechtsprechung entgegenwirken wollen. Indem der Gesetzgeber in Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 die Wörter « unbeschadet der Anwendung von Artikel 49 » eingefügt hat, hat er ausdrücklich die Anwendung von Artikel 49 bestätigt, auch in dem Fall, dass Artikel 26 Absatz 1 Anwendung findet.

Zur Hauptsache

B.5.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4331 führen einen einzigen Klagegrund an. Der angefochtene Artikel 81 verstoße gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, indem zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, die sich in einer unterschiedlichen Lage befänden, ohne vernünftige Rechtfertigung gleich behandelt würden.

Die Kategorie der den Vorteil gewährenden Steuerpflichtigen, deren steuerpflichtigem Gewinn der Betrag des Vorteils hinzugefügt werde, da er steuerlich nicht beim Empfänger

berücksichtigt werde, einerseits und die Kategorie der den Vorteil gewährenden Steuerpflichtigen, deren steuerpflichtigem Gewinn der Betrag des Vorteils nicht hinzugefügt werde, da er steuerlich beim Empfänger berücksichtigt werde, andererseits würden gleich behandelt, da auf beide Kategorien Artikel 49 des EStGB 1992 angewandt werde.

B.5.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 4333 führen zwei Klagegründe an. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Die angefochtenen Bestimmungen führten eine Diskriminierung ein zwischen einerseits einem in Belgien ansässigen Unternehmen, das einem in Belgien ansässigen Unternehmen, dem gegenüber es sich in einem Verhältnis der gegenseitigen Abhängigkeit befinde, einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil gewähre, wobei die Anwendung der angefochtenen Bestimmungen zu einer Besteuerung auf Seiten des zweiten Unternehmens ohne Möglichkeit des Abzugs für das erste Unternehmen führe, und andererseits einem in Belgien ansässigen Unternehmen, das einem im Ausland ansässigen Unternehmen, dem gegenüber es sich in einem Verhältnis der gegenseitigen Abhängigkeit befinde und das dem Übereinkommen vom 23. Juli 1990 (90/436/EWG) über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen beigetreten sei, aufgrund dessen die Besteuerung auf Seiten des zweiten Unternehmens eine Besteuerung auf Seiten des ersten Unternehmens verhindern würde, einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil gewähre.

B.5.3. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Hof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 4333 erfüllt diese Anforderungen nicht, da die klagenden Parteien sich darauf beschränken, auf die Präambel des vorerwähnten Übereinkommens zu verweisen.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 4333 ist unzulässig.

B.5.4. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Die angefochtene Maßnahme führe einen Mechanismus der Doppelbesteuerung ein, der nicht vernünftig zu rechtfertigen sei, nämlich eine Besteuerung auf Seiten der Empfänger des Vorteils einerseits und eine Besteuerung auf Seiten derjenigen, die den Vorteil gewährten und die gewährten Beträge nicht als Werbungskosten abziehen könnten, andererseits.

B.6. Der Hof muss prüfen, ob die angefochtenen Bestimmungen mit dem in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung festgelegten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung und mit dem in Artikel 172 der Verfassung festgelegten Grundsatz der Gleichheit in Steuersachen vereinbar sind.

B.7. In den Vorarbeiten wurde die angefochtene Maßnahme wie folgt erläutert:

« Dieser Unterabschnitt verdeutlicht, dass aus dem Wortlaut von Artikel 26 des EStGB 1992 nicht abzuleiten ist, dass die Tatsache, dass bestimmte Kosten, die aufgrund von Artikel 49 des EStGB 1992 bei einem bestimmten Steuerpflichtigen nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, nicht zur Folge hat, dass das Einkommen, das bei diesem [zu lesen ist: einem] anderen Steuerpflichtigen infolge dieser Kosten entsteht, auf Seiten dieses Letzteren nicht besteuert werden kann.

Diese Bestimmung tritt in Kraft ab dem Steuerjahr 2008 » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, S. 35).

Der Staatsrat hat diesbezüglich folgendes angemerkt:

« Artikel 65 des Vorentwurfs ändert Artikel 26 Absatz 1 so ab, dass der Konflikt zwischen diesem Artikel und Artikel 49 im Sinne der Antwort des Ministers [auf die vorerwähnte parlamentarische Frage vom 17. Januar 1995] gelöst wird, wobei die Doppelbesteuerung zur Regel erhoben wird; dieser Artikel 65 ersetzt in Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 das Wort ‘vorbehaltlich’ durch die Wörter ‘unbeschadet der Anwendung von Artikel 49 und vorbehaltlich’.

In der Begründung wird keinerlei Andeutung auf die sich aus diesen Entwürfen ergebende Doppelbesteuerung gemacht. [...]

Es wäre ein Präzedenzfall, wenn der Gesetzgeber bewusst eine Doppelbesteuerung auf dieselben Kosten bei zwei verschiedenen Steuerzahlern einführen würde, ohne dass ein Betrug vorläge.

Die Bestimmung muss somit entfallen oder gründlich überarbeitet werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, S. 158).

In der Begründung wurde auf diese Anmerkung des Staatsrates wie folgt geantwortet:

« [Diese] Anmerkung des Staatsrates wurde nicht berücksichtigt, weil die Regierung den Standpunkt vertritt, dass in der gegebenen Situation keinerlei Zusammenhang bestehen muss zwischen der steuerlichen Behandlung von Steuerpflichtigen, die an einem einzigen Vorgang beteiligt sind, nämlich einerseits derjenige, der die ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile gewährt, und andererseits derjenige, dem diese Vorteile gewährt werden. Es kann nämlich sein, dass beispielsweise im Falle einer Berechnung unter Wert von Dienstleistungen oder Waren (also durch denjenigen, der die Vorteile gewährt) beim Empfänger dieser Dienstleistungen oder Waren (und somit auch durch denjenigen, der den Vorteil erhält) die sich daraus ergebenden Kosten beim letztgenannten Steuerpflichtigen nicht als Werbungskosten angenommen werden, weil diese keinen Zusammenhang zu seiner Berufstätigkeit aufweisen oder weil sie infolge anderer besonderer steuerlicher Bestimmungen nicht abzugsfähig sind. Die Regierung möchte vermeiden, dass in einer solchen Situation der Umstand, dass die erhaltenen Vorteile gegebenenfalls indirekt für die Festlegung des steuerpflichtigen Einkommens des Empfängers berücksichtigt werden, geltend gemacht wird, um diese gewährten Vorteile nicht auf Seiten desjenigen zu versteuern, der sie gewährt hat » (ebenda, SS. 35-36).

B.8. Somit wird der Standpunkt bestätigt, den der Minister der Finanzen in der Vergangenheit mehrfach vertreten hat, wie aus seiner Antwort auf diesbezügliche parlamentarische Fragen ersichtlich ist (*Fragen und Antworten*, Kammer, 1994-1995, Nr. 152, S. 16287 (Frage Nr. 1371 vom 17. Januar 1995); *QRVA*, Kammer, 2005-2006, 51-114, SS. 21901-21903 (Frage Nr. 866 vom 29. Juni 2005); *QRVA*, Kammer, 2005-2006, 51-115, SS. 22212-22214 (Frage Nr. 871 vom 1. Juli 2005)).

B.9. Die angefochtene Maßnahme beruht auf einem objektiven Unterscheidungskriterium; nur auf die in Belgien ansässigen Unternehmen, die ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile gewähren, wird diese Maßnahme unter den darin vorgesehenen Bedingungen gegebenenfalls angewandt.

B.10.1. In Bezug auf in die Belgien ansässigen Unternehmen, denen solche Vorteile gewährt werden, ist die angefochtene Maßnahme sachdienlich, um das Ziel des Gesetzgebers zu

erreichen; durch die Einfügung der Wörter « unbeschadet der Anwendung von Artikel 49 » kann das in B.7 in Erinnerung gerufene Ziel des Gesetzgebers verwirklicht werden.

B.10.2. Artikel 26 Absatz 1 verweist in der durch den angefochtenen Artikel 81 abgeänderten Fassung auf Artikel 49; die Artikel 26 und 49 befinden sich in unterschiedlichen Rubriken des EStGB 1992:

- Artikel 26 befindet sich in Unterabschnitt I - « Steuerpflichtige Einkünfte », Rubrik « Gewinne » von Abschnitt IV - « Berufseinkünfte », Kapitel II, Titel II des EStGB 1992;

- Artikel 49 befindet sich in Unterabschnitt III - « Festlegung des Nettoeinkommens », Rubrik « Werbungskosten » desselben Abschnitts IV.

B.10.3. Aufgrund von Artikel 49 sind Kosten nur als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie getätigt wurden, um Einkünfte zu erwerben oder zu behalten.

Diese Bestimmung, in der die allgemeinen Bedingungen für die Abzugsfähigkeit formuliert sind, gestattet es grundsätzlich nicht, Kosten abzuziehen, die nicht tatsächlichen Leistungen entsprechen.

Im Fall der Anwendung von Artikel 26 wird das Recht auf Abzugsfähigkeit durch die angefochtene Maßnahme nicht abgeschafft, sondern ausdrücklich von den in Artikel 49 vorgesehenen Bedingungen abhängig gemacht.

Folglich entscheidet sich der Gesetzgeber für eine eigenständige Anwendung beider Bestimmungen und lehnt die Sichtweise ab, wonach die Anwendung von Artikel 26 Vorrang vor der Anwendung von Artikel 49 habe.

B.10.4. Zwar kann die angefochtene Maßnahme dazu führen, dass der Abzug der gewährten Vergütungen auf Seiten desjenigen, der sie gewährt hat, abgelehnt wird, auch wenn es sich um ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile handelt, die auch auf Seiten des Empfängers besteuert werden.

Im vorliegenden Fall konnte der Gesetzgeber den Standpunkt vertreten, dass angesichts der Beschaffenheit der ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile die Gefahr einer missbräuchlichen Anwendung der in Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 vorgesehenen Regelung besteht. Da die angefochtene Maßnahme dieser Gefahr vorbeugen kann, entbehrt sie nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.11. Die Klagegründe sind unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klagen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 6. November 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt