

Geschäftsverzeichnisnr. 5042

Urteil Nr. 160/2010
vom 22. Dezember 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf die Artikel 26 Absatz 1 und 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und R. Henneuse, und den Richtern 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 präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 5. Oktober 2010 in Sachen der « Vergo Technics » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 14. Oktober 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 92 und Artikel 49 des EStGB 92 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie es ermöglichen, die Zahlung übermäßiger Werbungskosten, die Gewinnverschiebungen zwischen inländischen Gesellschaften bezwecken, zu bestrafen, wobei Artikel 26 Absatz 1 *in fine* des EStGB 92 nicht auf Vorteile anwendbar wäre, die eine wirkliche Ausgabe für das gewährende Unternehmen darstellen (zum Beispiel die Zahlung eines zu hohen Preises für eine Lieferung oder Dienstleistung, oder die Zahlung einer Vergütung ohne irgendeine Gegenleistung seitens des Empfängers), wohl aber auf Vorteile, die lediglich einen Minderertrag für das gewährende Unternehmen darstellen (zum Beispiel der Erlass einer Forderung), wodurch nur im letzteren Fall die Doppelbesteuerung vermieden wird, und im ersteren nicht (wodurch die einen Vorteil gewährenden Steuerpflichtigen, die übermäßige Werbungskosten abziehen, auf ungerechtfertigte Weise anders behandelt werden als die einen Vorteil gewährenden Steuerpflichtigen, die einen Minderertrag generieren)? ».

Am 9. November 2010 haben die referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snappe in Anwendung von Artikel 72 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof den Hof davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, vorzuschlagen, ein Urteil in unverzüglicher Beantwortung zu verkünden.

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der auf die Steuerjahre 1996 und 1997 anwendbaren Fassung bestimmt:

« 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.2. 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 ».

B.3. 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. Die ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile werden aufgrund von Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 dem Gewinn des Erteilenden hinzugefügt, außer wenn die Vorteile zur Festlegung der steuerpflichtigen Einkünfte der Empfänger berücksichtigt werden. Nach Darlegung des vorlegenden Richters verhindere diese Bestimmung nicht die Anwendung von Artikel 49 des EStGB 1992, in dem die Bedingungen erläutert würden, unter denen die Kosten, die der Steuerpflichtige in dem Veranlagungszeitraum getätigt oder getragen habe, als Werbungskosten abzugsfähig seien.

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 vorliegende Richter 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.

Auch wenn die ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile dem steuerpflichtigen Gewinn des Empfängers hinzugefügt werden, können folglich die entsprechenden Kosten, die der Erteilende getätigt hat, als Werbungskosten verworfen werden.

B.5. Die präjudizielle Frage ist darauf ausgerichtet, vom Hof zu erfahren, ob die vorerwähnten Bestimmungen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstießen, indem sie einen Behandlungsunterschied einführten zwischen zwei Kategorien von Gesellschaften, die einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil erteilten, je nachdem, ob dieser Vorteil für den Erteilenden eine tatsächliche Ausgabe (beispielsweise im Falle der Zahlung eines zu hohen Preises für eine Lieferung oder eine Dienstleistung oder der Zahlung einer Vergütung ohne irgendeine Gegenleistung) oder vielmehr einen bloßen Minderertrag (beispielsweise im Falle des Erlasses einer Forderung) bedeute. Nur im ersteren Fall, so führt die Berufungsklägerin vor dem vorlegenden Richter an, könne der Vorteil zwei Mal besteuert werden, nämlich bei demjenigen, der den Vorteil erteile, und bei demjenigen, der ihn erhalte.

B.6. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung ist eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten. Diese Bestimmungen enthalten kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung. Der Gesetzgeber verfügt diesbezüglich über eine weitgehende Ermessensfreiheit.

B.7. Artikel 81 des Programmgesetzes vom 27. April 2007 hat in Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 das Wort « vorbehaltlich » durch die Wörter « unbeschadet der Anwendung von Artikel 49 und vorbehaltlich » ersetzt.

Aufgrund von Artikel 82 desselben Programmgesetzes findet diese Gesetzesänderung ab dem Steuerjahr 2008 Anwendung.

Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 hat also ab dem Steuerjahr 2008 ausdrücklich die Tragweite, die der vorlegende Richter derselben Bestimmung für die Steuerjahre 1996 und 1997 verleiht.

B.8. In seinem Urteil Nr. 151/2008 vom 6. November 2008 hat der Hof zwei Klagen auf Nichtigerklärung der vorerwähnten Artikel 81 und 82 zurückgewiesen. In Bezug auf den angeführten Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung ist der Hof in diesem Urteil zu folgender Schlussfolgerung gelangt:

« 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.9. Bereits vor dem Steuerjahr 2008 konnten die fraglichen Bestimmungen in der Auslegung, die der vorlegende Richter ihnen verleiht, wobei er sich dem Kassationshof anschließt (Kass., 30. Oktober 2008, F.07.0008.F), dazu führen, dass der Abzug der gewährten Vergütungen auf Seiten des Erteilenden verworfen wird, auch wenn es sich um ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile handelt, die auch bei dem Empfänger besteuert werden. Der nunmehr fragliche Behandlungsunterschied, der sich daraus ergibt, ist daher auch durch die in B.8 in Erinnerung gerufene Zielsetzung als gerechtfertigt anzusehen.

B.10. Im Gegensatz zu dem, was die Berufungsklägerin vor dem vorlegenden Richter in ihrem Begründungsschriftsatz anführt, wird die Begründung des fraglichen Behandlungsunterschieds nicht dadurch beeinträchtigt, dass in den Vorarbeiten zu dem ursprünglichen Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 jegliche Bezugnahme auf die Gefahr der unsachgemäßer Verwendung der in diesem Artikel enthaltenen Regelung fehlte. Der Hof könnte nämlich nicht schlussfolgern, dass gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen würde, nur aus dem Grund, dass aus den Vorarbeiten nicht die objektive und vernünftige Rechtfertigung eines Behandlungsunterschieds hervorgehe. Die Feststellung, dass

eine solche Rechtfertigung nicht in den Vorarbeiten angeführt ist, schließt nicht aus, dass einer Maßnahme eine gemeinnützige Zielsetzung zugrunde liegt, die den sich daraus ergebenden Behandlungsunterschied vernünftig rechtfertigen kann.

B.11. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 26 Absatz 1 und 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 22. Dezember 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt