

| |
|--|
| Geschäftsverzeichnisnr. 5496 |
| Entscheid Nr. 104/2013 vom 9. Juli 2013 |

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 147 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012, insofern er Artikel 198 Absatz 1 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 abändert, erhoben von die VoG « Ligue des Contribuables ».

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und M. Bossuyt, den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul und F. Daoût, und dem emeritierten Präsidenten R. Henneuse gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten R. Henneuse,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 5. Oktober 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 8. Oktober 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die VoG «Ligue des Contribuables», mit Vereinigungssitz in 1000 Brüssel, rue Lens 13, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 147 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. April 2012, dritte Ausgabe), insofern er Artikel 198 Absatz 1 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 abändert.

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 25. April 2013 hat der Gerichtshof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 15. Mai 2013 anberaumt, nachdem die Parteien aufgefordert wurden, in einem spätestens am 10. Mai 2013 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz, den sie innerhalb derselben Frist in Kopie austauschen, auf folgende Frage zu antworten:

« Ist unter Berücksichtigung dessen, was im Bericht an den König vor dem königlichen Erlass vom 20. Dezember 1996 ‘ zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nr. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion ’ und während der Vorarbeiten zur angefochtenen Bestimmung (siehe insbesondere *Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, SS. 95 und 96, sowie *Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, S. 59) dargelegt wurde, diese Bestimmung dahingehend auszulegen, dass sie es nur ermöglicht, in die Berechnung der Schuldenquote der kreditnehmenden Gesellschaft jene Anleihen aufzunehmen, deren Zinsen Personen zufließen, die entweder keiner Einkommensteuer unterliegen oder die für diese Einkünfte einer erheblich vorteilhafteren Steuerregelung unterliegen als diejenige, die sich aus den in Belgien anwendbaren gemeinrechtlichen Bestimmungen ergibt, oder die der gleichen Gruppe angehören wie der Schuldner, mit Ausnahme der Anleihen, die durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung aufgenommen werden? ».

Der Ministerrat und die klagende Partei haben Ergänzungsschriftsätze eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 15. Mai 2013

- erschienen
- RA S. Chatzigiannis *loco* RA T. Afschrift, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei,
- B. Druart, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter J.-P. Moerman und T. Merckx-Van Goey Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Vor seiner Abänderung durch das angefochtene Gesetz bestimmte Artikel 198 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992):

« Werbungskosten umfassen nicht:

[...]

11. unbeschadet der Anwendung der Artikel 54 und 55 gezahlte oder zuerkannte Zinsen auf Anleihen, wenn der tatsächliche Empfänger dieser Zinsen keiner Einkommensteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt als dem, das aus den in Belgien anwendbaren Bestimmungen des allgemeinen Rechts hervorgeht, und im Maße dieser Überschreitung, falls der Gesamtbetrag dieser Anleihen, die keine durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegebene Schuldverschreibungen oder andere ähnliche Wertpapiere darstellen, höher ist als siebenmal die Summe der besteuerten Rücklagen zu Beginn des Besteuerungszeitraums und des eingezahlten Kapitals am Ende dieses Zeitraums,

[...] ».

Diese Bestimmung wurde durch Artikel 24 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nr. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion » eingefügt und anschließend durch Artikel 8 des Gesetzes 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten » abgeändert.

Artikel 24 des vorerwähnten königlichen Erlasses wurde im Bericht an den König wie folgt begründet:

« Zur Bekämpfung der Unterkapitalisierung gewisser Gesellschaften wird außerdem vorgeschlagen, die Zinsen auf Anleihen, deren tatsächlicher Empfänger eine Gesellschaft ist, die nicht einer normalen Besteuerungsregelung unterliegt oder die für diese Einkünfte eine vom

allgemeinen Recht abweichende Steuerregelung genießt, oder eine Steuerregelung, die erheblich vorteilhafter ist als diejenige, die sich aus der Anwendung des allgemeinen Rechts in Belgien ergibt, bei der Gesellschaftssteuer als verworfene Ausgaben zu besteuern, insofern der Saldo der Schulden (auf die die betreffenden Zinsen berechnet wurden) bezüglich dieser Anleihen die Summe der besteuerten Rücklagen zu Beginn des Besteuerungszeitraums und des eingezahlten Kapitals am Ende dieses Zeitraums um das Siebenfache übersteigt. Schuldverschreibungen und andere ähnliche Wertpapiere, die durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegeben werden, sind jedoch nicht von dieser Maßnahme betroffen (Artikel 198 Nr. 11 des EStGB 1992, im Entwurf) ».

B.1.2. Artikel 147 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012 bestimmt:

« Artikel 198 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 28. Dezember 2011, wird wie folgt abgeändert:

[...]

2. Absatz 1 Nr. 11 wird wie folgt ersetzt:

‘ 11. unbeschadet der Anwendung der Artikel 54 und 55 gezahlte oder zuerkannte Zinsen auf Anleihen, falls der Gesamtbetrag dieser Anleihen, die keine Schuldverschreibungen oder anderen ähnlichen Wertpapiere darstellen, die durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegeben werden, und die keine Anleihen darstellen, die von Instituten erwähnt in Artikel 56 § 2 Nr. 2 gewährt werden, höher ist als fünfmal die Summe der besteuerten Rücklagen zu Beginn des Besteuerungszeitraums und des eingezahlten Kapitals am Ende dieses Zeitraums - im Maße dieser Überschreitung -, wenn die tatsächlichen Empfänger dieser Zinsen:

- entweder keiner Einkommensteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, das aus den in Belgien anwendbaren Bestimmungen des allgemeinen Rechts hervorgeht,

- oder Teil einer Gruppe sind, der der Schuldner angehört, ’.

3. Der Artikel wird durch sieben Absätze mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ [...]

Der in Absatz 1 Nr. 11 erwähnte Begriff “Gruppe” bezeichnet alle verbundenen Gesellschaften im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches.

Im Falle von Anleihen, für die ein Dritter eine Sicherheit leistet, oder von Anleihen, für die ein Dritter dem Gläubiger die notwendigen Mittel im Hinblick auf die Finanzierung der Anleihen verschafft hat und dieser Dritte die mit den Anleihen verbundenen Risiken ganz oder teilweise trägt, gilt dieser Dritte als tatsächlicher Empfänger der Zinsen dieser Anleihe, wenn diese Sicherheitsleistung oder diese Verschaffung von Mitteln als hauptsächlichen Beweggrund die Steuerumgehung hat.

Die in Absatz 1 Nr. 11 erwähnte Einschränkung der Abzugsfähigkeit ist nicht auf Anleihen anwendbar, die aufgenommen werden von:

- Mobilienleasinggesellschaften, die in Artikel 2 des Königlichen Erlasses Nr. 55 vom 10. November 1967 zur Regelung der Rechtsform der auf Mietfinanzierung spezialisierten Unternehmen erwähnt sind, und Gesellschaften, deren Haupttätigkeit in der Ausübung von Factoring oder Immobilienleasing im Finanzsektor besteht, sofern geliehenes Kapital tatsächlich für Leasing- und Factoringtätigkeiten verwendet wird,

- Gesellschaften, deren Haupttätigkeit in der Verwirklichung eines Projekts einer öffentlich-privaten Partnerschaft besteht, das gemäß den Rechtsvorschriften über öffentliche Aufträge infolge eines Wettbewerbsaufrufs vergeben wird.

Für Steuerpflichtige, die der Gesellschaftssteuer unterliegen und auf die das Gesetz vom 27. Juni 1921 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen anwendbar ist, gilt als eingezahltes Kapital wie in Absatz 1 Nr. 11 erwähnt das Vermögen der Vereinigung, so wie es aus der von diesen Steuerpflichtigen erstellten Bilanz hervorgeht.

Für die Anwendung von Absatz 1 Nr. 11 müssen steuerfreie Rücklagen, die anlässlich eines in Artikel 184*bis* § 4 oder in Artikel 211 erwähnten Vorgangs durch Entnahmen aus den besteuerten Rücklagen oder durch korrelative Bildung einer negativen besteuerten Rücklage gebildet wurden aufgrund der Tatsache, dass die übernehmende oder begünstigte Gesellschaft zum Zeitpunkt des Vorgangs Aktien oder Anteile der übertragenden oder aufgespaltenen Gesellschaft besaß, mit besteuerten Rücklagen gleichgesetzt werden. ' ».

B.1.3. Während der Vorarbeiten wurde diese Bestimmung wie folgt begründet:

«Die Bestimmungen der Nrn. 2 und 3 Absätze 4 ff. dieses Artikels bezwecken, die in Artikel 198 Absatz 1 Nr. 11 des EStGB 1992 enthaltene Bestimmung, mit der die Folgen der Unterkapitalisierung in bestimmten Fällen behoben werden sollen, anzupassen.

Gesellschaften nehmen Maßnahmen der Steuerplanung vor, indem sie innerhalb ihrer Gruppe Anleihen aufnehmen, um auf diese Weise die sich aus ihren operationellen Tätigkeiten ergebende Steuergrundlage zu beseitigen.

Die meisten OECD-Länder bekämpfen diese Methoden durch Bestimmungen des Typs ' *thin-cap rules* ', die dazu führen, dass Gesellschaften mit einem anormal niedrigen Kapital, die innerhalb ihrer Gruppe anormal hohe Anleihen aufnehmen, die Zinsen auf diese Anleihen nicht oder nur in begrenztem Maße abziehen dürfen.

Solche Regeln in Bezug auf die Unterkapitalisierung bestehen in den meisten Mitgliedstaaten der Europäischen Union, außer in Österreich, dem Großherzogtum Luxemburg, Finnland, Schweden und dem Vereinigten Königreich.

In Deutschland ist in den kürzlich angenommenen Bestimmungen eine allgemeine Begrenzung des Zinsabzugs vorgesehen, die nicht nur für Anleihen innerhalb der Gruppe, sondern auch für die an Dritte gezahlten Zinsen gilt.

Je nach Fall schwankt der Koeffizient der Unterkapitalisierung von 1,5/1 bis 5/1, wobei der Höchstbetrag der Referenzanleihen im Verhältnis zu den Eigenmitteln berücksichtigt wird.

In Belgien betrifft die bestehende Regel von Artikel 198 Absatz 1 Nr. 11 des EStGB 1992 nur die Zinsen, die an Empfänger in Steueroasen gezahlt werden.

Im Einzelnen findet die bestehende Bestimmung Anwendung, wenn der tatsächliche Empfänger der Zinsen für diese Einkünfte keiner Einkommensteuer oder einer erheblich vorteilhafteren Steuerregelung unterliegt als diejenige, die sich aus den in Belgien geltenden Bestimmungen des allgemeinen Rechts ergibt, und im Maße dieser Überschreitung, wenn der Gesamtbetrag der besagten Anleihen, abgesehen von Schuldverschreibungen oder anderen ähnlichen Wertpapieren, die durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegeben werden, die Summe der besteuerten Rücklagen zu Beginn des Besteuerungszeitraums und des eingezahlten Kapitals am Ende dieses Zeitraums um das Siebenfache übersteigt.

Die belgische Regierung ist der Auffassung, dass diese Bestimmung der in jüngster Zeit innerhalb der Gruppen von Gesellschaften beobachteten Entwicklung angepasst werden muss.

Andererseits hat Belgien bereits die Bildung von Eigenmitteln begünstigt durch die Einführung des Systems des Abzugs für Risikokapital, das auch 'Abzug von fiktiven Zinsen' genannt wird.

Im Vorfeld der Begrenzung dieses Abzugs, die bereits teilweise durch die Annahme des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen konkretisiert wurde und durch die Bestimmungen eines anderen Entwurfs fortgesetzt wird, die dazu dienen, die Möglichkeiten zur Übertragung des nicht zugestandenen Abzugs im Falle fehlender oder unzureichender Gewinne für einen Besteuerungszeitraum abzuschaffen, hat es Anzeichen dafür gegeben, dass gewisse große Unternehmen den Aufbau von Konstrukten mit Unterkapitalisierung ins Auge fassen.

Wie aus den von anderen Staaten angewandten Koeffizienten ersichtlich ist, ist das Verhältnis zwischen den Eigenmitteln und dem geliehenen Referenzkapital von derzeit sieben ziemlich vorteilhaft. Daher hat die belgische Regierung beschlossen, es auf fünf herabzusetzen.

Im Übrigen wird in der nunmehr geplanten Bestimmung auf die geltende Steuerregelung für Zinsen in Bezug auf deren tatsächlichen Empfänger verwiesen.

Außerdem wird die Begrenzung künftig alle Zinsen betreffen, die an tatsächliche Empfänger gezahlt oder zuerkannt werden, die zur gleichen Gruppe gehören wie die Gesellschaft, die die Zinsen zahlt, und dies im Maße der Überschreitung, wenn der Gesamtbetrag der bei Mitgliedern der Gruppe aufgenommenen Anleihen, die keine Schuldverschreibungen oder andere ähnliche Wertpapiere, die durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegeben werden, sind, die Summe der besteuerten Rücklagen zu Beginn des Besteuerungszeitraums und des eingezahlten Kapitals am Ende dieses Zeitraums um das Fünffache übersteigt.

[...]

Der Begriff des 'tatsächlichen Empfängers' der Zinsen gilt sowohl für direkte als auch für indirekte Zinszahlungen.

Wie erwähnt, beeinträchtigt der Entwurf von Artikel 198 Absatz 1 Nr. 11 des EStGB 1992 nicht die Anwendung der Artikel 54 und 55 des EStGB 1992, die ebenfalls besondere

Bestimmungen für den Abzug von Zinsen auf Anleihen enthalten. Selbstverständlich verhindert die im Entwurf von Artikel 198 Absatz 1 Nr. 11 des EStGB 1992 enthaltene Bestimmung ebenfalls nicht die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen in Bezug auf Kosten und Beweismittel, wie diejenige von Artikel 49 und Artikel 344 des EStGB 1992.

Der Begriff ‘ Gruppe ’ bezeichnet alle verbundenen Gesellschaften im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches.

Zur Anwendung dieser Bestimmung wird auf den Wortlaut von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches verwiesen, wonach zu verstehen ist unter:

- 1) ‘ mit einer Gesellschaft verbundenen Gesellschaften ’:
 - a) die Gesellschaften, über die sie eine Kontrollbefugnis ausübt;
 - b) die Gesellschaften, die über sie eine Kontrollbefugnis ausüben;
 - c) die Gesellschaften, mit denen sie einen Konzern bildet;

d) die anderen Gesellschaften, die mit Wissen ihres Verwaltungsorgans von den in den Buchstaben a), b) und c) erwähnten Gesellschaften kontrolliert werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, SS. 95-97).

Während der Diskussion im Ausschuss hat der Minister der Finanzen ebenfalls präzisiert:

« Durch die ‘ *thin cap* ’-Regelung soll eine Unterkapitalisierung der Gesellschaften vermieden werden. Die Regierung möchte von Steuerkonstrukten abschrecken, die innerhalb der Gruppe aufgebaut werden, um den steuerpflichtigen Gewinn in Belgien zu verringern. Die vorgeschlagene Maßnahme besteht darin, dass die Gesellschaften, die zu derselben Gruppe gehören, künftig nicht mehr die Zinsen auf Anleihen, die sie bei anderen Mitgliedern der Gruppe aufgenommen haben, steuerlich abziehen dürfen für den Teil der Anleihe, der fünfmal das Eigenkapital der Gesellschaft überschreitet. Diese Regel gilt nicht für Leasing- und Factoringgesellschaften des Finanzsektors und für die Gesellschaften, die im Rahmen eines öffentlichen Auftrags ein PPP-Projekt ausführen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, S. 9).

« Die Gesellschaften, die sich unterkapitalisieren und gleichzeitig zu ihrer Finanzierung Anleihen bei Gesellschaften der Gruppe aufnehmen, sind die Zielgruppe der Maßnahme.

Wenn der Betrag der Gruppenanleihen denjenigen der Eigenmittel um das Fünffache überschreitet, wird die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinsen auf diese Anleihen im Verhältnis zu der Überschreitung begrenzt » (ebenda, S. 59).

Ein Abgeordneter hob bezüglich dieser neuen Bestimmung ebenfalls hervor:

« Ist die verschärfte Prüfung der Regel der Unterkapitalisierung eine Haushaltsmaßnahme oder eine besondere Bestimmung gegen Missbrauch? Eine strikte Unterkapitalisierungsregel wirkt sich zweifellos positiv auf die Steuereinkünfte aus. Dieser Artikel ist eher Bestandteil der Bekämpfung des so genannten *dubble dip* durch die Einführung des Abzugs für Risikokapital. In den Gruppenstrukturen ist es interessant geworden, eine Gesellschaft stark zu kapitalisieren, um die fiktiven Zinsen maximal ausnutzen zu können. Diese Gesellschaft kann dann Anleihen gewähren, so dass die Zinsen auf die Anleihe die Besteuerungsgrundlage der anderen Gesellschaft der Gruppe verringern. Die Regel der Unterkapitalisierung, so wie sie in Artikel 139 Nr. 2 vorgesehen ist, ermöglicht es, die Optimierung des Abzugs von fiktiven Zinsen zu begrenzen. Diese Begrenzungen werden auf der Grundlage klarer und rechtssicherer Kriterien festgelegt » (ebenda, S. 20).

B.1.4. Artikel 198 des EStGB 1992 wurde des Weiteren unter anderem durch Artikel 89 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 abgeändert, der bestimmt:

« Artikel 198 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, abgeändert durch die Gesetze vom 28. Juli 1992, 22. Juli 1993, 27. Dezember 1993, 6. Juli 1994 und 20. Dezember 1995, den Königlichen Erlass vom 20. Dezember 1996 und die Gesetze vom 22. Dezember 1998, 10. März 1999, 4. Mai 1999, 22. Mai 2001, 24. Dezember 2002, 15. Dezember 2004, 23. Dezember 2005, 25. April 2007, 22. Dezember 2009, 23. Dezember 2009, 28. Dezember 2011 und 29. März 2012, wird wie folgt abgeändert:

1. Absatz 1 bildet fortan den Paragraphen 1.

2. Im einleitenden Satz von § 1 Nr. 11 werden im französischen Text die Wörter ‘ institutions visées ’ durch die Wörter ‘ établissements visés ’ ersetzt und werden die Wörter ‘ , wenn die tatsächlichen Empfänger dieser Zinsen ’ gestrichen. In derselben Bestimmung werden im ersten Gedankenstrich nach dem Wort ‘ entweder ’ und im zweiten Gedankenstrich nach dem Wort ‘ oder ’ die Wörter ‘ wenn die tatsächlichen Empfänger dieser Zinsen ’ eingefügt.

[...]

12. Der Artikel wird durch einen Paragraphen 4 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ § 4. Für die Anwendung von § 1 Nr. 11 zweiter Gedankenstrich versteht man in Bezug auf Finanzierungsgeschäfte, die im Rahmen eines Rahmenübereinkommens über das zentrale Cash-Management einer Gruppe getätigt werden, für die mit diesem zentralen Management beauftragte Gesellschaft unter gezahlten oder zuerkannten Zinsen auf Anleihen die Plusdifferenz zwischen:

- einerseits den gezahlten oder zuerkannten Zinsen in Bezug auf Summen, die Gesellschaften der Gruppe ihr zur Verfügung stellen,

- und andererseits den vereinnahmten oder erzielten Zinsen in Bezug auf Summen, die sie im Rahmen dieses Rahmenübereinkommens über das zentrale Cash-Management Gesellschaften der Gruppe tatsächlich zur Verfügung stellt, mit Ausnahme der in Artikel 56 § 2 Nr. 2 erwähnten

Institute und der Gesellschaften, die in § 3 Absatz 3 erwähnt sind oder die in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind und Tätigkeiten gleicher Art wie letztgenannte Gesellschaften ausüben.

Für die Bestimmung der vorerwähnten Plusdifferenz werden vereinnahmte oder erzielte Zinsen in Bezug auf Summen, die die mit dem zentralen Management beauftragte Gesellschaften der Gruppe zur Verfügung stellt, die der Gesellschaftssteuer oder einer ausländischen Steuer gleicher Art nicht unterliegen oder die in einem Land ansässig sind, in dem die Bestimmungen des allgemeinen Rechts in Bezug auf Steuern erheblich vorteilhafter sind als in Belgien, nicht berücksichtigt.

Für die Anwendung von Absatz 2 gelten die Bestimmungen des allgemeinen Rechts in Bezug auf Steuern, die auf die in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässigen Gesellschaften anwendbar sind, nicht als erheblich vorteilhafter als in Belgien.

Die Gesellschaft muss nachweisen, dass sowohl die gezahlten oder zuerkannten Zinsen als auch die vereinnahmten oder erzielten Zinsen in Zusammenhang mit dem zentralen Cash-Management stehen und auf das Rahmenübereinkommen über dieses zentrale Cash-Management zurückzuführen sind.

Für die Anwendung des vorliegenden Paragraphen versteht man unter:

1. zentralem Cash-Management das tägliche Cash-Management oder das kurzfristige oder ausnahmsweise längerfristige Cash-Management zwecks Berücksichtigung spezifischer Umstände im Rahmen des normalen Cash-Managements,

2. Rahmenübereinkommen das Übereinkommen, in dem Gesellschaften, die Teil einer Gruppe sind, das verwendete Finanzierungsmodell und die Tätigkeiten im Rahmen des zentralen Cash-Managements festlegen. In diesem Übereinkommen muss unter anderem Folgendes bestimmt werden:

a) Tätigkeiten, die zum täglichen Cash-Management gehören und die die Gesellschaft für die Mitglieder der Gruppe ausführt,

b) Art der Verrechnung von Forderungen und Schulden zwischen Gesellschaften, die vorerwähntem Rahmenübereinkommen angeschlossen sind,

c) Modalitäten der Beteiligung der Gesellschaften und angewandte Zinssätze. ' ».

B.2. Die durch Artikel 89 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 vorgenommene Abänderung von Artikel 198 des EStGB 1992 hat keine Auswirkungen auf die vorliegende Klage.

Zur Hauptsache

B.3. Die klagende Partei bemängelt, dass die angefochtene Bestimmung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, insofern der Gesetzgeber es verhindere, dass die Zinsen auf gewisse Anleihen als Werbungskosten durch die kreditnehmende Gesellschaft abgezogen werden könnten, ohne dass ein solcher Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt werden könne.

B.4. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers zu entscheiden, unter welchen Bedingungen die Zinsen auf bestimmte Schulden als Werbungskosten abzugsfähig sind oder nicht.

Aus den Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung geht hervor, dass Artikel 198 Absatz 1 Nr. 11 des EStGB 1992 abgeändert wurde, um die Auswirkungen zu bekämpfen, die eine übermäßige Unterkapitalisierung einer Gesellschaft (das heißt wenn ihre Schuldenquote wenigstens fünf beträgt) auf die korrekte Erhebung der Steuer haben kann, zu der sie verpflichtet ist, wenn diese Unterkapitalisierung durch die Gewährung von Anleihen « innerhalb der Gruppe » verschimmert wird.

Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, wurde die Zielsetzung des Gesetzgebers also in den Vorarbeiten zu dem Gesetz deutlich dargelegt.

B.5. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Ziele zu bestimmen, die er in Steuersachen verfolgen möchte. Im Rahmen seiner Ermessensbefugnis kann er beschließen, den Abzug der durch einen Steuerpflichtigen geschuldeten Zinsen als Werbungskosten auf unterschiedliche Weise zu erlauben je nach der Art der Anleihe, die dieser aufgenommen hat.

Außerdem muss der Gesetzgeber dann, wenn er die Grundlage einer Steuer festlegt, Kategorien anwenden können, die notwendigerweise die Unterschiedlichkeit von Situationen nur gewissermaßen annähernd erfassen. Die Inanspruchnahme dieses Verfahrens ist an sich nicht unvernünftig; dennoch muss geprüft werden, ob das Gleiche für die Weise gilt, in der es angewandt wurde.

In Bezug auf den ersten Klagegrund

B.6.1. In ihrem ersten Klagegrund bemängelt die klagende Partei, dass durch die angefochtene Bestimmung ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied zwischen einerseits

Gesellschaften, die Mittel bei Instituten im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 oder durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung aufnahmen, und andererseits Gesellschaften, die sich auf andere Weise finanzierten, insbesondere über eine Anleihe « innerhalb der Gruppe », eingeführt werde. Nur die erstgenannten Gesellschaften dürften als Werbungskosten die Gesamtheit der Zinsen abziehen, die sie der kreditgebenden Einrichtung schuldeten, selbst wenn ihre Schuldenlast die Summe ihrer Eigenmittel um das Fünffache überschreite.

Aus der Darlegung des Klagegrunds in der Nichtigkeitsklageschrift sowie aus der im Erwidierungsschriftsatz der klagenden Partei diesbezüglich angeführten Erläuterungen geht hervor, dass der zweite Teil des Vergleichs sich in Wirklichkeit hauptsächlich auf Gesellschaften bezieht, die sich bei einer anderen Gesellschaft der Gruppe, der sie angehören, finanzieren.

B.6.2. Artikel 56 des EStGB 1992 bestimmt:

« § 1. Für die Anwendung von Artikel 55 ist keine Einschränkung anwendbar in Bezug auf Summen, die von Kreditinstituten, die dem Gesetz vom 22. März 1993 über den Status und die Kontrolle der Kreditinstitute unterliegen, und von der Belgischen Nationalbank und dem Rediskont- und Garantieinstitut gezahlt werden.

§ 2. Eine Einschränkung ist ebenfalls nicht anwendbar in Bezug auf Summen, die gezahlt werden:

1. aufgrund von öffentlich ausgegebenen Schuldverschreibungen und anderen ähnlichen Wertpapieren, die Anleihen darstellen,

2. an eines der folgenden Institute:

a) Kreditinstitute nach belgischem Recht, die gemäß vorerwähntem Gesetz vom 22. März 1993 zugelassen sind, Kreditinstitute, die dem Recht eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums unterliegen und gemäß vorerwähntem Gesetz vom 22. März 1993 ermächtigt sind, entweder durch Errichtung einer Zweigniederlassung oder im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit ihre Tätigkeiten auf belgischem Staatsgebiet auszuüben, und andere Kreditinstitute, die dem Recht eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums unterliegen und in dieser Eigenschaft in ihrem Herkunftsstaat gemäß den nationalen Bestimmungen dieses Staates zur Umsetzung der Richtlinie 2006/48/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 über die Aufnahme und Ausübung der Tätigkeit der Kreditinstitute zugelassen sind und die nicht auf belgischem Staatsgebiet tätig sind,

b) die Belgische Nationalbank,

c) das Rediskont- und Garantieinstitut,

d) Unternehmen für Hypothekendarlehen, die dem Königlichen Erlass Nr. 225 vom 7. Januar 1936 zur Regelung der Hypothekendarlehen und zur Einführung der Kontrolle der Unternehmen für Hypothekendarlehen unterliegen, und Hypothekenunternehmen, die dem Gesetz vom 4. August 1992 über den Hypothekarkredit unterliegen, oder Unternehmen, die dem

Recht eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums und in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums geltenden gleichartigen Rechtsvorschriften unterliegen,

e) Gesellschaften, deren ausschließlicher oder hauptsächlicher Zweck die Finanzierung von Teilzahlungsverkäufen ist und die gemäß dem Gesetz vom 12. Juni 1991 über den Verbraucherkredit zugelassen sind, und gleichartige Unternehmen, die dem Recht eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums unterliegen und in dieser Eigenschaft in ihrem Herkunftsstaat gemäß den nationalen Bestimmungen dieses Staates zur Umsetzung der Richtlinie 2008/48/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2008 über Verbraucherkreditverträge und zur Aufhebung der Richtlinie 87/102/EWG des Rates zugelassen sind,

f) (aufgehoben)

g) (aufgehoben)

h) Versicherungsunternehmen nach belgischem Recht, die gemäß dem Gesetz vom 9. Juli 1975 über die Kontrolle der Versicherungsunternehmen zugelassen sind, Versicherungsunternehmen, die dem Recht eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums unterliegen und gemäß vorerwähntem Gesetz vom 9. Juli 1975 ermächtigt sind, entweder durch Errichtung einer Zweigniederlassung oder im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit ihre Tätigkeiten auf belgischem Staatsgebiet auszuüben, und andere Versicherungsunternehmen, die dem Recht eines anderen Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums unterliegen und in dieser Eigenschaft in ihrem Herkunftsstaat gemäß den nationalen Bestimmungen dieses Staates zur Umsetzung der europäischen Richtlinien im Bereich der Zulassung von Versicherungsunternehmen zugelassen sind und die nicht auf belgischem Staatsgebiet tätig sind,

i) die Föderale Beteiligungs- und Investitionsgesellschaft und die regionalen Investitionsgesellschaften, die unter das Gesetz vom 2. April 1962 fallen, und die Investitionsgesellschaften, die unter das flämische Dekret vom 7. Mai 2004 fallen, das die Investitionsgesellschaften der flämischen Behörde betrifft,

[...] ».

B.6.3. Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, beruht der bemängelte Behandlungsunterschied auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Eigenschaft des Kreditgebers und der etwaigen grundlegenden Verbindungen, die er zur Schuldnergesellschaft unterhält.

B.6.4. Angesichts der Beschaffenheit der Anleihen « innerhalb der Gruppe » konnte der Gesetzgeber den Standpunkt vertreten, dass eine größere Gefahr des Missbrauchs der Regelung der Abzugsfähigkeit der Zinsen auf Anleihen, die durch die Schuldnergesellschaft aufgenommen werden, besteht, insbesondere wenn diese unterkapitalisiert ist. Wie in B.1.3 dargelegt wurde, können die grundlegenden Verbindungen zwischen dem Kreditgeber und dem Kreditnehmer es ihnen nämlich ermöglichen, steuerliche Konstrukte aufzubauen, die eine Finanzierung über eine

öffentliche Aufforderung zur Zeichnung oder durch unabhängige Bank- oder Finanzinstitute nicht - oder zumindest nicht in diesem Maße - erlauben würde.

Insofern die angefochtene Maßnahme diese Gefahr vermeiden kann, was die klagende Partei nicht anfecht, entbehrt sie nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.6.5. Der Umstand, dass gewisse Anleihen « innerhalb der Gruppe » zugunsten von unterkapitalisierten Gesellschaften möglicherweise, wie die klagende Partei anführt, nicht dazu dienen könnten, die Besteuerungsgrundlage dieser Gesellschaften zu verringern, ändert nichts an der Rechtfertigung der Maßnahme. In einem derart technischen Bereich ist es nämlich nicht unvernünftig, dass der Gesetzgeber die Verschiedenartigkeit der Situationen nur auf vereinfachende Weise behandelt. Überdies kann ihm angesichts der in B.6.4 erwähnten Gefahr des Missbrauchs nicht vorgeworfen werden, dass er die ungünstigen steuerlichen Folgen berücksichtigt hat, die notwendigerweise eine Anleihe innerhalb einer Gruppe durch eine unterkapitalisierte Gesellschaft mit sich bringt, statt versucht zu haben, die Fälle zu definieren, in denen dieses finanzielle Konstrukt einem anderen Ziel dienen würde als der Beseitigung der Besteuerungsgrundlage der kreditnehmenden Gesellschaft.

Das Gleiche gilt für das Bestehen anderer Bestimmungen, die, wie die Artikel 54 und 55 des EStGB 1992, dazu dienen, vom Vorteil der Abzugsfähigkeit die Zinsen auf Anleihen auszuschließen, die offensichtlich nicht der Wirklichkeit entsprechen oder deren Betrag im Verhältnis zu dem Marktzinssatz als übertrieben angesehen wird, oder die, wie Artikel 344 des EStGB 1992, zur allgemeinen Bekämpfung von Missbräuchen im Steuerbereich dienen sollen. Es ist nämlich nicht unvernünftig, dass der Gesetzgeber eine spezifische Maßnahme annimmt, die sich, obwohl sie einem ähnlichen Ziel dient wie die vorerwähnten Bestimmungen, jedoch nicht mit diesen überschneidet, da die Bedingungen für ihre Anwendung nicht die gleichen sind.

B.6.6. Die bemängelte Maßnahme hat ebenfalls keine unverhältnismäßigen Folgen, da der Gesetzgeber es einer unterkapitalisierten Gesellschaft nicht verbietet, sich innerhalb ihrer eigenen Gruppe zu finanzieren, sondern lediglich die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinsen auf Anleihen, die die Summe der Eigenmittel um das Fünffache überschreiten, begrenzt. Die Maßnahme hindert diese Gesellschaft ebenfalls nicht daran, die Zinsen auf Anleihen, die sie weiter aufnimmt, als Werbungskosten abzuziehen, sofern sie die Anleihen durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung oder bei einem Institut im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 aufnimmt, so dass der Gesetzgeber ein gerechtes Gleichgewicht wahrt zwischen dem Bemühen, die korrekte Erhebung der Steuer zu gewährleisten, der Führungsautonomie innerhalb der Gruppen von Gesellschaften und dem Zugang von unterkapitalisierten

Gesellschaften zum Kreditmarkt zu steuerlich vorteilhaften Bedingungen, wenn gewisse Voraussetzungen erfüllt sind.

B.6.7. Überdies verbietet die angefochtene Bestimmung im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, es einer unterkapitalisierten Gesellschaft nicht, die Zinsen auf Anleihen abzuziehen, die sie nicht bei einer zur selben Gruppe wie sie gehörenden Gesellschaft aufgenommen hat, sondern bei ihren Aktionären oder Dritten, die nicht zu einer der Kategorien von Instituten im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 gehören, sofern diese Darlehensgeber einer Einkommensteuer gemäß einer Steuerregelung unterliegen, die nicht erheblich vorteilhafter ist als das gemeinrechtliche belgische Steuersystem.

B.6.8. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

In Bezug auf den zweiten und den dritten Klagegrund

B.7. In ihrem zweiten und dritten Klagegrund, die zusammen zu prüfen sind, bemängelt die klagende Partei, dass die angefochtene Bestimmung eine Diskriminierung zwischen den kreditnehmenden Gesellschaften je nach der Methode zur Berechnung ihrer Schuldenquote einführe.

Nur die Anleihen, die bei Instituten im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 oder durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung aufgenommen würden, seien aus der Berechnung der Schuldenquote ausgeschlossen, jenseits deren gewisse Anleihezinsen nicht mehr als Werbungskosten abgezogen werden dürften. Die anderen Anleihen, insbesondere die Anleihen « innerhalb der Gruppe » (zweiter Klagegrund), sowie diejenigen, die bei einem Finanzinstitut aufgenommen würden, auf das sich Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 zwar nicht beziehe, das aber einem Staat unterstehe, mit dem Belgien ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen habe (dritter Klagegrund), würden hingegen in die Berechnung der Schuldenquote der kreditnehmenden Gesellschaft einbezogen.

B.8. Nach Auffassung des Ministerrates besitze die klagende Partei kein Interesse am zweiten Klagegrund, weil darin das Bestehen einer Regelung der Abzugsfähigkeit angefochten werde, die vorteilhaft sei für jede der Einkommensteuer unterliegende Gesellschaft.

Insofern die klagende Partei das erforderliche Interesse nachweist, um die Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung zu fordern, was der Ministerrat nicht ausdrücklich anfecht, braucht sie nicht außerdem ein Interesse an den von ihr angeführten Klagegründen nachzuweisen.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.9.1. Der Ministerrat ist außerdem der Auffassung, dass der dritte Klagegrund der faktischen Grundlage entbehre, da die durch die angefochtene Bestimmung eingeführte Grenze für die Abzugsfähigkeit der Zinsen nicht gelte, wenn der Darlehensgeber, der nicht unter Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 falle, dennoch einer Steuerregelung unterliege, die nicht erheblich vorteilhafter sei und er ebenfalls nicht derselben Gruppe wie die kreditnehmende Gesellschaft angehöre.

Die klagende Partei bezieht sich in ihrem dritten Klagegrund jedoch nicht auf die Kategorien von Anleihen, die der Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Zinsen unterliegen, so wie sie durch die angefochtene Bestimmung eingeführt wird, sobald die in der derselben Bestimmung festgelegte Schuldenquote erreicht ist, sondern wie in ihrem zweiten Klagegrund vielmehr auf die Kategorien von Anleihen, die bei der Berechnung der Schuldenquote der kreditnehmenden Gesellschaft nicht berücksichtigt werden.

B.9.2. Der dritte Klagegrund beruht hingegen auf einer falschen Annahme, insofern darin behauptet wird, die Kredite, die bei einem Finanzinstitut aufgenommen würden, das nicht unter Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 falle, das aber nicht einer erheblich vorteilhafteren Einkommensteuerregelung als das in Belgien anwendbare allgemeine Recht unterliege, müssten bei der Berechnung der Schuldenquote der kreditnehmenden Gesellschaft berücksichtigt werden.

Die klagende Partei und der Ministerrat, die in diesem Zusammenhang durch den Gerichtshof befragt wurden, haben nämlich beide vereinbart, dass nur die Anleihen, deren Zinsen Personen zufließen, die der gleichen Gruppe angehören wie der Schuldner, oder Personen, die entweder keiner Einkommensteuer unterliegen oder die für diese Einkünfte einer erheblich vorteilhafteren Steuerregelung unterliegen als diejenige, die sich aus den in Belgien anwendbaren gemeinrechtlichen Bestimmungen ergibt, in die Berechnung der Schuldenquote der kreditnehmenden Gesellschaft aufgenommen werden können.

In diesem Maße ist der dritte Klagegrund unzulässig.

B.10. Durch die Annahme der in der angefochtenen Bestimmung enthaltenen Schuldenquote hat der Gesetzgeber für alle kreditnehmenden Gesellschaften eine Grenze festgelegt, die in Bezug auf die Buchhaltung und die Steuern auf sichere Weise bestimmt werden kann, so dass missbräuchliche Praktiken sowie Schwierigkeiten bei der Bewertung des abzugsfähigen Betrags der Zinsen auf die durch diese Gesellschaften aufgenommenen Anleihen vermieden werden können. Die klagende Partei ficht nicht an, dass die durch den Gesetzgeber festgelegte Schuldenquote, die dem Fünffachen des Eigenkapitals der kreditnehmenden Gesellschaft entspricht, vernünftig ist.

B.11.1. Da der Gesetzgeber die steuerlichen Auswirkungen einer Unterkapitalisierung, die dazu dient, die Besteuerungsgrundlage der der Einkommensteuer unterliegenden Gesellschaft zu verringern, bekämpfen wollte, entbehrt es außerdem nicht einer vernünftigen Rechtfertigung, dass er beschlossen hat, gewisse Anleihen, bei denen ebenso wie bei denjenigen, die durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung oder bei Finanzinstituten im Sinne von Artikel 56 § 2 des EStGB 1992 aufgenommen werden, davon ausgegangen werden kann, dass sie insbesondere im Unterschied zu Krediten innerhalb der Gruppe, zu einem anderen Zweck aufgenommen wurden als demjenigen, die der Gesetzgeber bekämpfen wollte, von der Berechnung der Schuldenquote auszuschließen. Überdies beweist die klagende Partei nicht, welche anderen Arten von Anleihen in den Vorteil einer analogen Vermutung gelangen könnten.

B.11.2. Ebenso kann dem Gesetzgeber nicht vorgeworfen werden, eine Unterscheidung zwischen kreditgebenden Finanzinstituten eingeführt zu haben, je nachdem, ob sie einer erheblich vorteilhafteren Einkommensteuerregelung als diejenige, die sich aus dem in Belgien anwendbaren allgemeinen Recht ergibt, unterliegen oder nicht.

Wegen der wesentlichen Unterschiede zwischen den Regelungen, die auf diese beiden Kategorien von Finanzinstituten jeweils anwendbar sind, und unter Berücksichtigung des breiten Ermessensspielraums des Gesetzgebers auf diesem Gebiet entbehrt ein solcher Behandlungsunterschied nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.12. Die angefochtene Bestimmung erlaubt zwar die Abzugsfähigkeit von Zinsen auf Anleihen «innerhalb der Gruppe», selbst wenn die Schuldenlast der Gesellschaft ihre Eigenmittel um das Fünffache überschreitet, insbesondere wenn diese vorher bestehende Schuldenlast zumindest teilweise das Ergebnis einer öffentlichen Aufforderung zur Zeichnung oder eines Kredits bei einem Institut im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 des EStGB 1992 ist.

Dieser Umstand kann jedoch nicht die vernünftige Rechtfertigung der bemängelten Maßnahme in Frage stellen. Er ist vielmehr ein Element, das die angefochtene Bestimmung umso weniger unverhältnismäßig macht, als eine Gesellschaft unter bestimmten Bedingungen somit in den Genuss des Abzugs der von ihr geschuldeten Kreditzinsen als Werbungskosten, einschließlich der Kredite, die bei einer Gesellschaft derselben Gruppe aufgenommen wurden, gelangen kann, selbst wenn diese über verhältnismäßig sehr geringe Eigenmittel verfügt.

B.13. Der zweite und der dritte Klagegrund sind unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. Juli 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse