

Geschäftsverzeichnisnr. 5521
Entscheid Nr. 149/2013 vom 7. November 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 2002 bis 2004 geltenden Fassung, gestellt vom Appellationshof Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und M. Bossuyt, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût und T. Giet, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 16. November 2012 in Sachen der « Société belge de Commerce » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 26. November 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Mons folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 in der für die Steuerjahre 2002 bis 2004 geltenden Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des ungewöhnlichen und/oder freiwilligen Vorteils, der von einem belgischen Unternehmen einem anderen belgischen Unternehmen gewährt wurde, führt, während diese Doppelbesteuerung aufgrund der Artikel 4, 6, 7 und 12 des europäischen Schiedsübereinkommens vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vermieden werden kann, wenn der Empfänger des Vorteils ein im Ausland ansässiges Unternehmen ist? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. In der auf die vor dem vorlegenden Richter anhängige Streitsache anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 26 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (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.

Ungeachtet der in Absatz 1 erwähnten Einschränkung werden den eigenen Gewinnen ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile hinzugefügt, die das Unternehmen:

1. einem in Artikel 227 erwähnten Steuerpflichtigen gewährt, dem gegenüber das in Belgien ansässige Unternehmen sich direkt oder indirekt in einem Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit befindet,

2. einem in Artikel 227 erwähnten Steuerpflichtigen oder einer ausländischen Niederlassung gewährt, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommensteuer oder einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem das in Belgien ansässige Unternehmen unterliegt,

3. einem in Artikel 227 erwähnten Steuerpflichtigen gewährt, der gemeinsame Interessen mit dem in Nr. 1 oder 2 erwähnten Steuerpflichtigen beziehungsweise mit der in Nr. 2 erwähnten Niederlassung hat ».

In der durch Artikel 81 des Programmgesetzes vom 27. April 2007 abgeänderten Fassung bestimmt derselbe Artikel nunmehr:

« 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.

Ungeachtet der in Absatz 1 erwähnten Einschränkung werden den eigenen Gewinnen ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile hinzugefügt, die das Unternehmen:

1. einem in Artikel 227 erwähnten Steuerpflichtigen gewährt, dem gegenüber das in Belgien ansässige Unternehmen sich direkt oder indirekt in einem Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit befindet,

2. einem in Artikel 227 erwähnten Steuerpflichtigen oder einer ausländischen Niederlassung gewährt, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommensteuer oder einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem das in Belgien ansässige Unternehmen unterliegt,

3. einem in Artikel 227 erwähnten Steuerpflichtigen gewährt, der gemeinsame Interessen mit dem in Nr. 1 oder 2 erwähnten Steuerpflichtigen beziehungsweise mit der in Nr. 2 erwähnten Niederlassung hat ».

B.1.2. In der auf die vor dem vorliegenden Richter anhängige Streitsache anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 54 des EStGB 1992:

« Zinsen, Vergütungen für die Vergabe der Nutzung von Erfindungspatenten, Herstellungsverfahren und anderen ähnlichen Rechten oder Entlohnungen für Leistungen oder Dienstleistungen gelten nicht als Werbungskosten, wenn sie direkt oder indirekt einem in Artikel 227 erwähnten Steuerpflichtigen oder einer ausländischen Niederlassung gezahlt oder zuerkannt werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommensteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, außer wenn der Steuerpflichtige mit allen rechtlichen Mitteln nachweist, dass sie sich auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und die normalen Grenzen nicht überschreiten ».

B.1.3. In der auf die vor dem vorliegenden Richter anhängige Streitsache anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 227 des EStGB 1992:

« Der Steuer der Gebietsfremden unterliegen:

1. Nicht-Einwohner des Königreichs einschließlich der in Artikel 4 erwähnten Personen,
2. ausländische Gesellschaften und Vereinigungen, Niederlassungen oder Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit, die in einer ähnlichen Rechtsform gegründet wurden wie die einer

Gesellschaft belgischen Rechts und deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz nicht in Belgien liegt,

3. ausländische Staaten, ihre politischen Untergliederungen und lokalen Gebietskörperschaften und alle juristischen Personen, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz nicht in Belgien liegt und die kein Unternehmen beziehungsweise keine Geschäfte mit gewinnbringendem Zweck betreiben oder die ohne Gewinnerzielungsabsicht ausschließlich in Artikel 182 erwähnte Geschäfte betreiben ».

B.1.4. 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 ».

Aufgrund dieses Artikels 49 sind Kosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie gemacht wurden, um Einkünfte zu erwerben oder zu behalten.

Diese Bestimmung, in der die allgemeinen Abzugsfähigkeitsbedingungen formuliert werden, erlaubt es im Prinzip nicht, Kosten abzuziehen, die nicht tatsächlichen Leistungen entsprechen.

B.1.5. Abgeändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Juni 2004 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten », der darin einen Paragraphen 2 eingefügt hat, und durch Artikel 15 des Gesetzes vom 11. Dezember 2008 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992, um es in Einklang zu bringen mit der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, abgeändert durch die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 », der darin einen Paragraphen 3 eingefügt hat, bestimmt Artikel 185 des EStGB 1992:

« § 1. Gesellschaften sind in Bezug auf den Gesamtbetrag der Gewinne einschließlich der ausgeschütteten Dividenden steuerpflichtig.

§ 2. Unbeschadet von Absatz 2 gilt für zwei Gesellschaften, die Teil einer multinationalen Gruppe verbundener Gesellschaften sind, und in Bezug auf ihre gegenseitigen grenzüberschreitenden Beziehungen:

a) Wenn die beiden Gesellschaften in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Gesellschaften miteinander vereinbaren würden, so dürfen Gewinne, die eine der Gesellschaften ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieser Gesellschaft zugerechnet werden.

b) Wenn in die Gewinne einer Gesellschaft Gewinne einbezogen werden, die ebenfalls in die Gewinne einer anderen Gesellschaft einbezogen werden, und wenn die derart einbezogenen Gewinne Gewinne sind, die die andere Gesellschaft erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Gesellschaften vereinbarten Bedingungen denen entsprächen, die unabhängige Gesellschaften miteinander vereinbart hätten, werden die Gewinne der ersten Gesellschaft entsprechend angepasst.

Absatz 1 wird angewandt durch Vorausentscheidung unbeschadet der Anwendung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436) vom 23. Juli 1990 und der internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

§ 3. Der Betrag der beruflichen Verluste, die in ausländischen Niederlassungen erlitten wurden oder sich auf im Ausland gelegene Aktiva beziehen, über die die Gesellschaft verfügt und die in einem Staat gelegen sind, mit dem Belgien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen hat, wird für die Festlegung der steuerpflichtigen Grundlage nicht berücksichtigt, außer was den proportionalen Anteil dieser Verluste betrifft, für den die Gesellschaft nachweist, dass er nicht von den steuerpflichtigen Gewinnen dieser Niederlassung in dem Staat, in dem sie ansässig ist, abgezogen worden ist und nicht mit den in Belgien steuerfreien Gewinnen anderer ausländischer Niederlassungen der Gesellschaft verrechnet worden ist ».

B.1.6. Artikel 1 des Übereinkommens 90/436/EWG « über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen » (nachstehend: Schiedsübereinkommen » bestimmt:

« (1) Dieses Übereinkommen findet Anwendung, wenn zur Besteuerung Gewinne, die in die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats einbezogen sind, ebenfalls in die Gewinne eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats mit der Begründung einbezogen oder voraussichtlich einbezogen werden, dass die in Artikel 4 niedergelegten Grundsätze, die entweder unmittelbar oder in entsprechenden Rechtsvorschriften des betreffenden Staates angewendet werden, nicht eingehalten worden sind.

(2) Für die Anwendung dieses Übereinkommens gilt eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaats, die in einem anderen Vertragsstaat gelegen ist, als Unternehmen des Staates, in dem sie gelegen ist.

(3) Absatz 1 findet auch Anwendung, wenn eines der betreffenden Unternehmen keine Gewinne erzielt, sondern Verluste erlitten hat ».

B.1.7. Die Artikel 4 bis 8 desselben Übereinkommens bestimmen:

« Artikel 4. Bei der Anwendung dieses Übereinkommens gelten folgende Grundsätze:

1. Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

2. Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit in einem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Artikel 5. Beabsichtigt ein Vertragsstaat, die Gewinne eines Unternehmens gemäß den Grundsätzen des Artikels 4 zu berichtigen, so unterrichtet er das Unternehmen rechtzeitig von der beabsichtigten Maßnahme und gibt ihm Gelegenheit, das andere Unternehmen davon in Kenntnis zu setzen, damit dieses Gelegenheit hat, seinerseits den anderen Vertragsstaat zu unterrichten.

Der Vertragsstaat, der diese Unterrichtung vornimmt, darf jedoch nicht daran gehindert werden, die beabsichtigte Berichtigung durchzuführen.

Stimmen die beiden Unternehmen und der andere Vertragsstaat nach einer solchen Unterrichtung der Berichtigung zu, so sind die Artikel 6 und 7 nicht anzuwenden.

Artikel 6. (1) Ist ein Unternehmen in einem Fall, auf den dieses Übereinkommen Anwendung findet, der Auffassung, dass die in Artikel 4 festgelegten Grundsätze nicht beachtet worden sind, so kann es unbeschadet der im innerstaatlichen Recht der beteiligten

Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe seinen Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dem es angehört oder in dem seine Betriebsstätte gelegen ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1 herbeiführt oder herbeiführen könnte.

Das Unternehmen teilt der zuständigen Behörde gleichzeitig mit, welche anderen Vertragsstaaten gegebenenfalls beteiligt sind. Die zuständige Behörde unterrichtet dann umgehend die zuständigen Behörden dieser anderen Vertragsstaaten.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde eines jeden anderen beteiligten Vertragsstaats so zu regeln, dass nach den in Artikel 4 festgelegten Grundsätzen eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der beteiligten Vertragsstaaten durchzuführen.

Artikel 7. (1) Gelangen die zuständigen Behörden innerhalb einer Frist von zwei Jahren seit dem Zeitpunkt, zu dem der Fall nach Artikel 6 Absatz 1 erstmals einer der zuständigen Behörden unterbreitet worden ist, nicht zu einem Einvernehmen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung, so setzen sie einen Beratenden Ausschuss mit dem Auftrag ein, eine Stellungnahme abzugeben, wie diese Doppelbesteuerung beseitigt werden soll.

Die Unternehmen können von den im innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfen Gebrauch machen; wird der Fall einem Gericht vorgelegt, so beginnt die in Unterabsatz 1 genannte Zweijahresfrist jedoch mit dem Zeitpunkt, zu dem die in letzter Instanz im Rahmen der innerstaatlichen Rechtsbehelfe ergangene Entscheidung rechtskräftig geworden ist.

(2) Die Befassung des Beratenden Ausschusses mit dem Fall hindert einen Vertragsstaat nicht daran, für den gleichen Fall Gerichts- oder Verwaltungsverfahren zur Verfolgung von Zuwiderhandlungen gegen die Steuergesetze einzuleiten.

(3) Können nach dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats die zuständigen Behörden nicht von den Entscheidungen ihrer Gerichte abweichen, so ist Absatz 1 nur anzuwenden, wenn das verbundene Unternehmen dieses Staates die Frist für die Einlegung eines Rechtsbehelfs hat verstreichen lassen oder einen Rechtsbehelf noch vor Ergehen einer Entscheidung zurückgenommen hat. Dies gilt nicht, soweit sich der Rechtsbehelf auf andere als die in Artikel 6 genannten Sachverhalte bezieht.

(4) Die zuständigen Behörden können vereinbaren, im Einvernehmen mit den beteiligten verbundenen Unternehmen von den Fristen des Absatzes 1 abzuweichen.

(5) Soweit die Bestimmungen der Absätze 1 bis 4 nicht anwendbar sind, bleiben die in Artikel 6 vorgesehenen Rechte jedes der verbundenen Unternehmen unberührt.

Artikel 8. (1) Die zuständige Behörde eines Vertragsstaats ist zur Einleitung des Verständigungsverfahrens oder zur Einsetzung des Beratenden Ausschusses nach Artikel 7 nicht verpflichtet, wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, dass eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung gemäß

Artikel 4 zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat.

(2) Ist ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren, durch das festgestellt werden soll, dass eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung nach Artikel 4 zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat, zur gleichen Zeit wie eines der Verfahren nach Artikel 6 oder 7 anhängig, so können die zuständigen Behörden die letztgenannten Verfahren bis zum Abschluss des Gerichts- oder Verwaltungsverfahrens aussetzen ».

B.1.8. Die Artikel 11 bis 14 desselben Übereinkommens bestimmen:

« Artikel 11. (1) Der in Artikel 7 genannte Beratende Ausschuss gibt seine Stellungnahme binnen sechs Monaten ab, nachdem er befasst worden ist.

Der Beratende Ausschuss muss seiner Stellungnahme die Bestimmungen des Artikels 4 zugrunde legen.

(2) Der Beratende Ausschuss gibt seine Stellungnahme mit der einfachen Mehrheit seiner Mitglieder ab. Die zuständigen Behörden können weitere Verfahrensregeln vereinbaren.

(3) Die Kosten des Verfahrens des Beratenden Ausschusses, mit Ausnahme der den verbundenen Unternehmen entstehenden Kosten, werden zu gleichen Teilen von den beteiligten Vertragsstaaten getragen.

Artikel 12. (1) Die an dem Verfahren des Artikels 7 beteiligten zuständigen Behörden treffen im gegenseitigen Einvernehmen auf der Grundlage des Artikels 4 eine Entscheidung, mit der die Doppelbesteuerung binnen sechs Monaten nach der Abgabe der Stellungnahme des genannten Beratenden Ausschusses beseitigt wird.

Die zuständigen Behörden können eine Entscheidung treffen, die von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses abweicht. Gelangen sie zu keinem Einvernehmen hierüber, so sind sie verpflichtet, sich an die Stellungnahme zu halten.

(2) Die zuständigen Behörden können mit Zustimmung der beteiligten Unternehmen die Veröffentlichung der in Absatz 1 genannten Entscheidung vereinbaren.

Artikel 13. Die Endgültigkeit der Entscheidungen der beteiligten Vertragsstaaten über die Besteuerung von Gewinnen aus einem Geschäft zwischen verbundenen Unternehmen steht der Inanspruchnahme der in den Artikeln 6 und 7 genannten Verfahren nicht entgegen.

Artikel 14. Im Sinne dieses Übereinkommens wird die Doppelbesteuerung von Gewinnen als beseitigt betrachtet, wenn

- a) die Gewinne nur in einem Staat zur Besteuerung herangezogen werden oder
- b) die in einem Staat auf diese Gewinne zu erhebende Steuer um den Betrag verringert wird, der dem Betrag der Steuer entspricht, die in dem anderen Staat auf sie zu erheben ist ».

B.1.9. Zu Artikel 8 hat Belgien folgende einseitige Erklärung abgegeben:

« Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist

- eine unter das allgemeine Strafrecht fallende, in Steuerverkürzungsabsicht begangene Zuwiderhandlung oder

- eine in Betrugs- oder Schädigungsabsicht begangene Zuwiderhandlung gegen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder Durchführungsbestimmungen dazu,

die strafrechtlich oder im Verwaltungsweg geahndet wird ».

B.1.10. Durch das Gesetz vom 17. März 1993 hat der Gesetzgeber das Schiedsübereinkommen sowie dessen Schlussakte und die beigefügten Erklärungen gebilligt.

Durch das Gesetz vom 27. Februar 2003 hat der Gesetzgeber dem Protokoll zur Änderung des Schiedsübereinkommens zugestimmt.

B.2. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 in der für die Steuerjahre 2002 bis 2004 geltenden Fassung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung befragt, insofern mit dieser Bestimmung ein Behandlungsunterschied zwischen den in Belgien ansässigen Unternehmen und den auf dem Gebiet eines anderen Vertragsstaats des Schiedsübereinkommens niedergelassenen Unternehmen eingeführt werde.

Wenn nämlich ein Unternehmen, das einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil erhalte, der durch ein belgisches Unternehmen über nicht abzugsfähige Ausgaben gewährt werde, in Belgien niedergelassen sei, führe die fragliche Bestimmung zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dieses Vorteils, während diese Doppelbesteuerung, wenn dieses Unternehmen auf dem Gebiet eines anderen Vertragsstaats des Schiedsübereinkommens niedergelassen sei, aufgrund der Artikel 4, 6, 7 und 12 des Schiedsübereinkommens vermieden werden könne.

B.3.1. Der vorlegende Richter legt die fragliche Bestimmung also in dem Sinne aus, dass sie nicht die Anwendung von Artikel 49 des EStGB 1992 verhindert, damit festgestellt werden kann, ob die Ausgaben, die einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil darstellen, vom Gewinn des Unternehmens, das ihn gewährt, abgezogen werden können.

Diese Auslegung beruht auf der Rechtsprechung des Kassationshofes, in der wie folgt geurteilt wird:

« Gemäß Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die betreffenden Steuerjahre anwendbaren Fassung werden, wenn ein in Belgien ansässiges Unternehmen ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile gewährt, 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.

Diese Bestimmung, die sich auf die Festlegung der steuerpflichtigen Gewinne von Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsunternehmen bezieht, ermöglicht es, in Abweichung von den Bestimmungen des Steuergesetzes, durch die nur die ins Vermögen eines Unternehmens eingeflossenen Gewinne besteuert werden, unter Ausschluss derjenigen, die es hätte erzielen können, wenn es seine Geschäfte anders geführt hätte als es dies getan hat, die Auswirkungen der Verrichtungen, für die sie gilt, auf die genaue Steuererhebung zu vermeiden.

Ohne notwendigerweise zu verlangen, dass die Verrichtung mit der Absicht vorgenommen wurde, die Steuer auf einen steuerpflichtigen Gewinn zu umgehen, sind in Artikel 26 Absatz 1 mit ungewöhnlichen Vorteilen die Vorteile gemeint, die angesichts der gegebenen wirtschaftlichen Umstände im Widerspruch zum gewöhnlichen Verlauf der Dinge, zu den Regeln oder zu den gefestigten Handelsgewohnheiten stehen, und mit freiwilligen Vorteilen die Vorteile, die gewährt werden, ohne dass sie die Ausführung einer Verpflichtung darstellen, oder diejenigen, die ohne irgendeine Gegenleistung gewährt werden.

In Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 sind die Bedingungen präzisiert, unter denen die Kosten, die der Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Weder in dieser Bestimmung, noch in irgendeiner anderen Bestimmung ist vorgesehen, dass die Beschaffenheit als Werbungskosten nicht für Ausgaben verweigert werden könnte, die zur Festlegung der steuerpflichtigen Einkünfte derjenigen, die die entsprechenden Zahlungen erhalten haben, berücksichtigt werden.

Aus dem Umstand, dass Ausgaben nicht die erforderlichen Bedingungen erfüllen, um als Werbungskosten abzugsfähig zu sein, ergibt sich weder, dass diese Ausgaben ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile im Sinne von Artikel 26 Absatz 1 wären, noch dass sie, um steuerpflichtig zu sein, zu den eigenen Gewinnen hinzugefügt werden müssten, von denen sie wegen ihrer Ablehnung als Werbungskosten nicht abzuziehen sind.

Wenn ein Richter entscheidet, dass die Verwaltung auf der Grundlage von Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 rechtmäßig die durch einen Steuerpflichtigen angeführten Werbungskosten abgelehnt hat, muss er folglich nicht prüfen, ob die Bedingungen für die Anwendung von Artikel 26 Absatz 1 dieses Gesetzbuches erfüllt sind » (Kass., 30. Oktober 2008, *Pas.*, 2008, Nr. 598. Siehe ebenfalls Kass., 12. Juni 2009, *Pas.*, 2009, Nr. 401; Kass., 10. Juni 2010, *Pas.*, 2010, Nr. 414; Kass., 22. September 2011, *Pas.*, 2011, Nr. 494).

Ebenso legt der vorliegende Richter das Schiedsübereinkommen in dem Sinne aus, dass es nicht auf die Fälle anwendbar ist, in denen der ungewöhnliche oder freiwillige Vorteil die Form einer Ausgabe auf Seiten des Unternehmens, das ihn gewährt, annimmt.

Diese Auslegung kann durch das Urteil vom 21. Januar 2010 (*SGI*, C-311/08) untermauert werden, in dem der Gerichtshof der Europäischen Union erkannt hat, dass die Besteuerung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils auf Seiten des Unternehmens, das ihn gewährt hat, ein Hindernis für die Niederlassungsfreiheit darstellte, unbeschadet des Bestehens des Schiedsübereinkommens, und obwohl die betreffenden Vorteile gleichzeitig eine Ausgabe und einen entgangenen Ertrag auf Seiten dieses Unternehmens darstellten.

Der Verfassungsgerichtshof beantwortet die Vorabentscheidungsfrage in dieser Auslegung.

B.3.2. Außerdem bemerkt der Gerichtshof, dass der vorlegende Richter nicht festgestellt hat, dass die Gewährung des betreffenden ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils in der bei ihm anhängigen Rechtssache durch eine betrügerische Absicht gekennzeichnet war. Es obliegt nicht dem Gerichtshof, sich zu dieser Frage zu äußern.

B.3.3. Ferner geht aus der Begründung der Vorlageentscheidung hervor, dass die Gesellschaft, die den ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil gewährt hat, sich in einem Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit mit der empfangenden Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 des Schiedsübereinkommens befindet.

Der Gerichtshof begrenzt seine Prüfung auf diesen Fall.

B.4.1. Der Ministerrat stellt die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsfrage in Abrede, weil der fragliche Behandlungsunterschied sich nicht nur aus Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992, sondern auch aus Artikel 49 desselben Gesetzbuches ergebe.

B.4.2. Die durch den vorlegenden Richter angenommene Auslegung der Bestimmungen, die er dem Gerichtshof zur Kontrolle unterbreitet, ist diejenige, die in der Regel durch den Gerichtshof berücksichtigt wird, es sei denn, sie erweist sich als eindeutig falsch.

In diesem Fall beruht die Vorabentscheidungsfrage nicht auf einem eindeutig falschen Ausgangspunkt, insofern, wie in B.3.1 dargelegt wurde, tatsächlich Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 in seiner Auslegung durch den Kassationshof es verbietet, die Anwendung von Artikel 49 des EStGB 1992 auszuschließen, selbst wenn die Ausgabe, die den ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil darstellt, zur Festlegung der steuerpflichtigen Einkünfte des Empfängers dieses Vorteils berücksichtigt wird. Ebenso kann nicht bestritten werden, dass Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 keinen analogen Mechanismus zu dem in dem Schiedsübereinkommen vorgesehenen Schlichtungsverfahren vorsieht.

Die Einrede des Ministerrates wird abgewiesen.

B.5.1. Der Ministerrat ist ferner der Auffassung, dass die Vorabentscheidungsfrage sich auf einen Behandlungsunterschied zwischen einer rein innerstaatlichen Situation und einer grenzüberschreitenden Situation beziehe, obwohl diese Situationen nicht miteinander vergleichbar seien.

B.5.2. In Belgien niedergelassene Unternehmen, die einem anderen, in Belgien niedergelassenen Unternehmen einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil gewährt haben, und in Belgien niedergelassene Unternehmen, die einem in einem anderen Vertragsstaat des Übereinkommens niedergelassenen Unternehmen einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil gewährt haben, können sachdienlich miteinander verglichen werden in Bezug auf die Besteuerbarkeit dieses Vorteils in der Gesellschaftssteuer, selbst wenn nur im zweiten und nicht im ersten Fall ein grenzüberschreitendes Element vorliegt.

B.5.3. Die Einrede wird abgewiesen.

B.6.1. Die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung enthalten kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung.

Außerdem gehört es zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers, die Ziele zu bestimmen, die er in Steuerangelegenheiten anstreben möchte, und zu entscheiden, unter welchen Bedingungen die Ausgaben eines Unternehmens als Werbungskosten abzugsfähig sind. Er verfügt auf diesem Gebiet über einen breiten Ermessensspielraum.

Der Gesetzgeber konnte sich also für eine eigenständige Anwendung der Artikel 26 Absatz 1 und 49 des EStGB 1992 entscheiden und den Standpunkt ablehnen, wonach die Anwendung von Artikel 26 Vorrang vor derjenigen von Artikel 49 hätte.

B.6.2. In seiner Entscheidung Nr. 151/2008 vom 6. November 2008 hat der Gerichtshof geurteilt:

« [Der] Gesetzgeber [konnte] 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 [fragliche] Maßnahme dieser Gefahr vorbeugen kann, entbehrt sie nicht einer vernünftigen Rechtfertigung ».

B.7. Daraus ergibt sich, dass der Umstand, den ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil bei der Berechnung der Gewinne des Unternehmens, das ihn gewährt hat, zu berücksichtigen, an

sich keine unvernünftige Maßnahme darstellt, selbst wenn dieser Vorteil bereits bei der Festlegung des steuerpflichtigen Einkommens des Empfängers berücksichtigt wurde. Es handelt sich ebenfalls nicht um ein ungerechtfertigtes Hindernis für die Niederlassungsfreiheit (EuGH, 21. Januar 2010, C-311/08, *SGI*).

B.8.1. Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof jedoch gebeten, die Situation eines in Belgien niedergelassenen Unternehmens, das zugunsten eines in Belgien niedergelassenen Empfängers eine nicht abzugsfähige Ausgabe tätigt, die einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil darstellt, mit derjenigen eines in Belgien niedergelassenen Unternehmens zu vergleichen, das einem in einem anderen Vertragsstaats des Schiedsübereinkommens niedergelassenen Empfänger einen gleichen Vorteil gewährt.

B.8.2. Aus diesem Blickwinkel betrachtet wird durch die fragliche Bestimmung ein Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen eingeführt, der auf dem territorialen Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens beruht, und somit auf dem Niederlassungsort des Empfängers des ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils, der durch das in Belgien niedergelassene Unternehmen, mit dem dieser Empfänger sich in einem Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit befindet, gewährt wird.

Das in Belgien niedergelassene Unternehmen, das eine solche Ausgabe getätigt hat, wird nämlich, unabhängig von jeglichem betrügerischen Verhalten, auf den gewährten ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil besteuert, selbst wenn dieser Vorteil auch auf Seiten des in Belgien ansässigen Empfängers besteuert wird. Wenn hingegen der Empfänger dieses ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils auf dem Gebiet eines anderen Vertragsstaats des Schiedsübereinkommens niedergelassen ist, müssen der belgische Staat und dieser andere Staat unbeschadet des Artikels 8 des genannten Übereinkommens zu einer Verhandlungslösung gelangen, durch die sich die Doppelbesteuerung des besagten Vorteils vermeiden lässt und aufgrund deren das in Belgien niedergelassene Unternehmen möglicherweise nicht oder weniger besteuert wird als im ersten Fall.

B.9. Ein solcher Behandlungsunterschied steht im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, außer wenn er vernünftig gerechtfertigt werden kann.

B.10. Der fragliche Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Niederlassungsort des Empfängers des ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils, der in Form einer nicht abzugsfähigen Ausgabe durch ein in Belgien niedergelassenes Unternehmen gewährt wird.

Der Gerichtshof muss aber noch prüfen, ob die Maßnahme sachdienlich und verhältnismäßig ist gegenüber der Zielsetzung des Gesetzgebers.

B.11. Der Niederlassungsort des Empfängers des ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils stellt kein sachdienliches Kriterium hinsichtlich der Absicht, die missbräuchliche Nutzung der in Artikel 26 Absatz 1 des EStGB 1992 festgelegten Regelung zu vermeiden, dar. Es ist nämlich nicht ersichtlich, inwiefern der Umstand, dass der Empfänger des Vorteils in Belgien niedergelassen ist, eine solche Gefahr des Missbrauchs erhöhen würde.

Aufgrund des Grundsatzes der Steuerhoheit des Staates kann der Gesetzgeber im Gegenteil die Steuerpolitik führen, die er als wünschenswert erachtet. Er bestimmt also die für die in Belgien niedergelassenen Steuerpflichtigen geltende Steuerregelung, vorbehaltlich seiner internationalen Verpflichtungen und der relevanten Verfassungsregeln.

Der Gesetzgeber hat aber gerade die Gefahren eines Missbrauchs auf diesem Gebiet begrenzt, indem er es den Unternehmen, die der belgischen Steuer unterliegen, verboten hat, ihre beruflichen Verluste auf den Teil ihrer Gewinne zu übertragen, der sich aus ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen ergibt, die sie von einem Unternehmen erhalten haben, mit dem sie sich in einem Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit befinden (Artikel 79 und 207 des EStGB 1992).

Außerdem verfügt die belgische Steuerverwaltung als Behörde des Wohnsitzstaates der beiden betroffenen Steuerpflichtigen «im Allgemeinen [...] über alle erforderlichen Informationen, um [deren] Gesamtsteuerkraft [...] zu beurteilen» (siehe, *mutatis mutandis*, EuGH, 14. Februar 1995, C-279/93, *Schumacker*, Randnr. 33).

B.12.1. Es ist ebenfalls die Relevanz des Behandlungsunterschieds hinsichtlich des mit dem Gesetz zur Billigung des Schiedsübereinkommens verfolgten Ziels zu berücksichtigen, denn eben das Fehlen einer Regelung im Rahmen einer rein innerstaatlichen Situation, die vergleichbar wäre mit dem Schlichtungsverfahren, das durch dieses Übereinkommen im Rahmen einer grenzüberschreitenden Situation eingeführt wurde, ist Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage.

B.12.2. Durch das Schiedsübereinkommen soll zunächst aufgrund des «*arm's length*»-Grundsatzes der Staat bestimmt werden, der für die Besteuerung des zwischen zwei voneinander abhängigen Unternehmen gewährten ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils verantwortlich ist. Darin ist ebenfalls ein Schlichtungsverfahren vorgesehen für die Fälle, in denen der Staat, auf dessen Gebiet der Empfänger des Vorteils niedergelassen ist, ebenfalls das

Recht beansprucht, den besagten Vorteil zu besteuern. Dieses Schlichtungsverfahren bezweckt, eine Lösung zu finden, aufgrund deren die betreffende Verrichtung nur einem der souverän durch die beiden Staaten festgelegten Steuersätze unterliegt. Es schreibt hingegen nicht vor, dass nur einer der beiden von der Verrichtung betroffenen Steuerpflichtigen auf den ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil, den einer von ihnen dem anderen gewährt hat, besteuert wird.

Folglich besteht das Ziel weniger darin, zu vermeiden, dass jeder betreffende Staat die auf seinem jeweiligen Gebiet niedergelassenen Steuerpflichtigen wegen ein und derselben Verrichtung besteuert, sondern vielmehr in der Begrenzung der für eine solche Verrichtung geltenden Steuer zum Höchstbetrag der Steuer, der sie in demjenigen der beiden Staaten, der sie am höchsten besteuert, unterliegt.

B.12.3. Angesichts dieses Ziels, das eng mit der grenzüberschreitenden Beschaffenheit der betreffenden Verrichtungen zusammenhängt, und des Fehlens einer Harmonisierung des Systems der Gewinnbesteuerung auf europäischer Ebene stellt der fragliche Behandlungsunterschied eine relevante Maßnahme dar, insofern diese es ermöglicht, das Schlichtungsverfahren nur jenen Situationen vorzubehalten, die nicht der Steuerhoheit eines einzigen Mitgliedsstaats unterliegen.

B.13.1. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob die Maßnahme unverhältnismäßige Folgen zum Nachteil der in Belgien niedergelassenen Unternehmen hat, die in Form einer nicht abzugsfähigen Ausgabe einem ebenfalls in Belgien niedergelassenen Unternehmen, mit dem sie sich in einem Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit befinden, einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil gewähren.

Diesbezüglich ist hervorzuheben, dass die vorteilhafte oder nachteilige steuerliche Behandlung der Steuerpflichtigen sich im Wesentlichen aus der Höhe der Besteuerung ergibt, die letztendlich auf diesen Steuerpflichtigen lastet.

Außerdem können die unterschiedliche Weise der Organisation des Steuersystems in den verschiedenen Ländern und die dabei geltenden unterschiedlichen Steuersätze zur Folge haben, dass für Situationen, die aus der Sicht der belgischen Rechtsordnung analog sind, unterschiedliche Lösungen gewählt werden.

B.13.2. Indem er es erlaubt hat, dass die nicht betrügerische Gewährung eines ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils auf Seiten der beiden betreffenden, gegenseitig voneinander abhängigen Unternehmen besteuert wird, wenn beide in Belgien niedergelassen sind, hat der Gesetzgeber jedoch für die betreffende Verrichtung nicht notwendigerweise eine

höhere Steuer auferlegt als wenn sie zugunsten eines in einem anderen Mitgliedsstaat der Union niedergelassenen Unternehmens durchgeführt worden wäre.

Das Steuerniveau, dem tatsächlich das wirtschaftliche Gebilde ausgesetzt ist, zu dem die beiden besteuerten Unternehmen gehören, wird nämlich nicht notwendigerweise höher sein in einer rein innerstaatlichen Situation als in einer grenzüberschreitenden Situation. Dies wird nur der Fall sein, wenn der Betrag der Steuer, die das im Ausland niedergelassene Unternehmen schuldet, das den ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil erhält, niedriger ist als die Summe der Steuern, die beide in Belgien niedergelassenen Unternehmen aufgrund von Artikel 26 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 49 des EStGB 1992 schulden.

Folglich ergeben sich die etwaigen negativen Folgen des fraglichen Behandlungsunterschieds für die Unternehmen, die in rein innerstaatlichen Situationen handeln, eher aus dem unterschiedlichen Steuerniveau innerhalb der Vertragsstaaten des Schiedsübereinkommens als aus dem Fehlen einer Bestimmung, in der für solche Situationen ein analoger Mechanismus wie derjenige, der in Artikel 14 des Schiedsübereinkommens enthalten ist, vorgesehen wäre.

Unter Berücksichtigung dessen, dass der Gesetzgeber in grenzüberschreitenden Angelegenheiten nicht einseitig handeln kann, hat die fragliche Maßnahme keine unverhältnismäßigen Folgen.

B.14. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 26 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Steuerjahre 2002 bis 2004 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 7. November 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels