

Geschäftsverzeichnissnr. 5547
Entscheid Nr. 14/2014 vom 29. Januar 2014

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf die Artikel 37 Absatz 3, 285 und 292 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 19. Dezember 2012 in Sachen der « Nyrstar Belgium » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 4. Januar 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

1. « Verstößt eine Auslegung der Regelung in Bezug auf den Pauschalanteil ausländischer Steuer, einschließlich der Artikel 285 und 292 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, wonach der Vorteil des Pauschalanteils ausländischer Steuer weder auf einen späteren Besteuerungszeitraum übertragen, noch erstattet werden kann, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem die vorerwähnten Bestimmungen zwischen

- den Gesellschaften, die Zinsen erhalten, die ein vertragsrechtlich garantiertes Anrecht auf Verrechnung des Pauschalanteils ausländischer Steuer im Laufe eines Besteuerungszeitraums entstehen lassen, in dem sie eine positive Besteuerungsgrundlage haben, und die dadurch die geschuldeten Steuern um den Pauschalanteil ausländischer Steuer herabsetzen können, so dass eine Doppelbesteuerung vermieden wird, einerseits und

- den Gesellschaften, die Zinsen erhalten, die ein vertragsrechtlich garantiertes Anrecht auf Verrechnung des Pauschalanteils ausländischer Steuer im Laufe eines Besteuerungszeitraums entstehen lassen, in dem sie keine oder eine negative Besteuerungsgrundlage haben, wodurch der Vorteil des Pauschalanteils ausländischer Steuer endgültig verloren geht und eine Doppelbesteuerung entsteht, andererseits

unterscheiden? »;

2. « Verstoßen Artikel 37 Absatz 3 und Artikel 285 in Verbindung mit Artikel 292 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Bezug auf den Pauschalanteil ausländischer Steuer gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem die vorerwähnten Bestimmungen nicht zwischen

- den Gesellschaften, die Zinsen erhalten, die ein vertragsrechtlich garantiertes Anrecht auf Verrechnung des Pauschalanteils ausländischer Steuer entstehen lassen, und die für einen bestimmten Besteuerungszeitraum eine positive Besteuerungsgrundlage haben, in der der Pauschalanteil ausländischer Steuer enthalten ist, die aber die für diesen Besteuerungszeitraum geschuldeten Steuern um den Pauschalanteil ausländischer Steuer herabsetzen können, so dass eine Doppelbesteuerung vermieden und die Steuerlast dieser Gesellschaften verringert wird, einerseits und

- den Gesellschaften, die ebenfalls Zinsen erhalten, die ein vertragsrechtlich garantiertes Anrecht auf Verrechnung des Pauschalanteils ausländischer Steuer entstehen lassen, und die für einen bestimmten Besteuerungszeitraum keine oder eine negative Besteuerungsgrundlage haben, in der der Pauschalanteil ausländischer Steuer enthalten ist, und die bei fehlender Besteuerungsgrundlage den Pauschalanteil ausländischer Steuer nicht tatsächlich verrechnen können, wodurch der Pauschalanteil ausländischer Steuer die Höhe der steuerlich übertragbaren Verluste verringert, so dass zu einem späteren Zeitpunkt fiktive Gewinne besteuert werden und eine Doppelbesteuerung entsteht, andererseits

unterscheiden? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Befasst wird der Verfassungsgerichtshof mit zwei Vorabentscheidungsfragen zur Vereinbarkeit der Artikel 285 und 292 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) (erste Vorabentscheidungsfrage) und der Artikel 37 Absatz 3, 285 und 292 Absatz 1 des EStGB 1992 (zweite Vorabentscheidungsfrage) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.1.2. Die Artikel 37 Absatz 3, 285 und 292 des EStGB 1992 bestimmen in der Fassung, die auf die Steuerjahre 2009 und 2010, um die es sich im vorliegenden Fall handelt, anwendbar war:

« Art. 37. [...]

Nettoeinkünfte aus diesem Kapitalvermögen und beweglichen Gütern umfassen den tatsächlichen oder fiktiven Mobiliensteuervorabzug, den Pauschalanteil ausländischer Steuer und gegebenenfalls die Abgabe für den Wohnsitzstaat ».

« Art. 285. In Bezug auf Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern und in Bezug auf die in Artikel 90 Nr. 5 bis 7 erwähnten verschiedenen Einkünfte wird ein Pauschalanteil ausländischer Steuer auf die Steuer angerechnet, sofern diese Einkünfte im Ausland einer ähnlichen Steuer wie der Steuer der natürlichen Personen, der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der Gebietsfremden unterlagen und sofern dieses Kapitalvermögen und diese beweglichen Güter in Belgien zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden.

In Abweichung von Absatz 1 wird in Bezug auf Dividenden ein Pauschalanteil ausländischer Steuer nur angerechnet, wenn es sich um Dividenden handelt, die von Investmentgesellschaften bewilligt oder zuerkannt werden, und in dem Maße, wie feststeht, dass diese Dividenden aus Einkünften hervorgehen, die den in Absatz 1 und in Artikel 289 festgelegten Bedingungen entsprechen ».

« Art. 292. Als fiktiver Mobiliensteuervorabzug und Pauschalanteil ausländischer Steuer anrechenbare Summen werden für inländische Gesellschaften vollständig auf die Gesellschaftssteuer angerechnet; ein eventueller Überschuss wird nicht erstattet.

Kein Vorabzug wird auf die in Ausführung der Artikel 219 und 219bis festgelegten getrennten Steuern angerechnet ».

B.1.3. Die Artikel 11 und 24 des am 13. Oktober 1977 in Canberra zwischen dem Königreich Belgien und Australien unterzeichneten Abkommens zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (nachstehend: Abkommen vom 13. Oktober 1977) bestimmen:

« Artikel 11 - Zinsen

(1) Zinsen aus einem der Vertragsstaaten dürfen, wenn es sich um Zinsen handelt, deren wirtschaftlicher Eigentümer ein Ansässiger des jeweils anderen Vertragsstaates ist, in diesem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Zinsen dürfen in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, gemäß den Rechtsvorschriften dieses Staates besteuert werden, doch die somit erhobene Steuer darf nicht höher sein als 10 Prozent des Bruttobetrags der Zinsen.

[...] ».

« Artikel 24

[...]

(2) In Belgien wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

[...]

(b) In Bezug auf:

[...]

(ii) Zinsen, die gemäß Artikel 11 Absatz 2 oder Absatz 6 steuerpflichtig sind, und

(iii) Lizenzgebühren, die gemäß Artikel 12 Absatz 2 oder Absatz 6 steuerpflichtig sind,

wird der Pauschalanteil ausländischer Steuer, der in den belgischen Rechtsvorschriften vorgesehen ist, unter den Bedingungen und zu dem Steuersatz dieser Rechtsvorschriften mit der belgischen Steuer auf diese Einkünfte verrechnet, wobei dieser Steuersatz nicht niedriger ist als der Satz der Steuer, die in Australien gemäß Artikel 10 Absatz 2, Artikel 11 Absatz 2 oder Artikel 12 Absatz 2 erhoben werden darf.

[...] ».

B.1.4. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die belgische Gesellschaft, klagende Partei vor dem vorlegenden Richter, Zinsen auf ein Darlehen erhalten hat, das sie ihrem australischen Tochterunternehmen gewährt hatte. In Anwendung von Artikel 11 des Abkommens vom 13. Oktober 1977 erhebt Australien auf diese Zinsen eine Quellensteuer von 10 Prozent. Aufgrund von Artikel 24 ist Belgien verpflichtet, den Pauschalanteil ausländischer Steuer unter den Bedingungen und zu dem Steuersatz, die in den belgischen Rechtsvorschriften festgelegt sind, zu verrechnen, wobei dieser Steuersatz jedoch nicht niedriger ist als 10 Prozent.

In Ermangelung einer ausreichenden Besteuerungsgrundlage konnte der Pauschalanteil ausländischer Steuer (nachstehend: PAAS) nicht mit der geschuldeten Steuer verrechnet werden und hat die Steuerverwaltung sich geweigert, den Vorteil des PAAS auf ein späteres Jahr zu übertragen oder den betreffenden PAAS zurückzuzahlen.

Gemäß Artikel 37 Absatz 3 des EStGB 1992 hat die klagende Partei zur Bestimmung ihrer Besteuerungsgrundlage diesen PAAS ihren verworfenen Ausgaben hinzufügen müssen.

### *In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage*

B.2. Die erste Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Gesellschaften, die ausländische Zinsen erhalten, aus denen sich ein Recht auf Verrechnung des PAAS ergibt, wobei die Gesellschaften der ersten Kategorie für den Besteuerungszeitraum keine oder eine negative Besteuerungsgrundlage hätten und somit den Vorteil des PAAS verlieren würden, so dass eine Doppelbesteuerung entstehen würde, und die Gesellschaften der zweiten Kategorie für den Besteuerungszeitraum eine positive Besteuerungsgrundlage hätten und somit ihre geschuldeten Steuern um den PAAS verringern könnten, so dass eine Doppelbesteuerung vermieden würde.

B.3. Der fragliche Behandlungsunterschied ergibt sich aus einer durch die Steuerverwaltung vertretenen Auslegung der Artikel 285 und 292 des EStGB 1992, wobei die Steuerverwaltung die fraglichen Artikel 285 und 292 des EStGB 1992 so auslegt, dass es unmöglich ist, den nicht verrechenbaren PAAS auf einen späteren Besteuerungszeitraum zu übertragen.

Außerdem ergibt sich aus Artikel 292 Absatz 1 des EStGB 1992, dass der nicht verrechenbare PAAS nicht zurückgezahlt wird.

B.4. Der fragliche Behandlungsunterschied beruht darauf, ob eine ausreichende Besteuerungsgrundlage bei einer Gesellschaft für ein bestimmtes Steuerjahr besteht oder nicht, was ein objektives Kriterium darstellt. Der Gerichtshof muss prüfen, ob dieses Kriterium relevant ist im Lichte der Zielsetzung der fraglichen Bestimmungen.

B.5. Im Bericht an den Senat zum Gesetzentwurf zur Billigung des Abkommens wird präzisiert, dass « dieses Abkommen weitgehend dem Mustervertrag der OECD [Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung] entspricht » (*Parl. Dok.*, Senat, 1978-1979, Nr. 469/1, S. 1).

« Das am 13. Oktober 1977 in Canberra zwischen Belgien und Australien unterzeichnete Abkommen dient hauptsächlich dazu, eine Doppelbesteuerung von Einkünften zu vermeiden. Mit dem Abkommen wird außerdem ein gegenseitiger Informationsaustausch eingeführt. Schließlich enthält es verschiedene Bestimmungen, die man gewöhnlich in Verträgen dieser Art vorfindet » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1979, Nr. 182/2, S. 1).

Bei der Prüfung der fraglichen Bestimmungen muss der Gerichtshof das Abkommen vom 13. Oktober 1977 berücksichtigen, das eine Vertragsnorm ist, durch die Belgien sich gegenüber einem anderen Staat völkerrechtlich verpflichtet hat.

B.6. Ebenso wie die anderen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt das Abkommen vom 13. Oktober 1977 in erster Linie, die internationale Doppelbesteuerung aufzuheben oder deren Auswirkungen zu mildern, was beinhaltet, dass die Vertragsstaaten ganz oder teilweise darauf verzichten, das durch ihre Rechtsvorschriften ihnen erteilte Recht, gewisse Einkünfte zu besteuern, auszuüben. Das Abkommen regelt also die Verteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen dem Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen und dem Staat, aus dem die Einkünfte herrühren, und schafft keine neuen steuerlichen Verpflichtungen hinsichtlich ihres innerstaatlichen Rechts.

B.7. Artikel 24 des Abkommens vom 13. Oktober 1977 verweist auf die Bedingungen und den Steuersatz, die im belgischen Gesetz vorgesehen sind, und gewährleistet dadurch eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, auf die die Bestimmungen bezüglich des PAAS anwendbar sind. Der Behandlungsunterschied ergibt sich aus der Verbindung dieser Bestimmung mit den « belgischen Rechtsvorschriften », auf die darin verwiesen wird.

B.8. Das Prinzip der Verrechnung des PAAS mit der geschuldeten Steuer im Sinne der fraglichen Bestimmung liegt in Artikel 187 des EStGB 1964 begründet.

Artikel 187 Absatz 1 des EStGB 1964 bestimmte:

« In Bezug auf Einkünfte und Erträge aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern und in Bezug auf die in Artikel 67 Nrn. 4 bis 6 erwähnten verschiedenen Einkünfte, die im Ausland einer ähnlichen Steuer wie der Steuer der natürlichen Personen, der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der Gebietsfremden unterlagen, wird von der Steuer vorher ein Pauschalanteil dieser ausländischen Steuer abgezogen, außer im Falle der Anwendung von Artikel 93 § 1 Nr. 1 bis Buchstaben d) bis g) ».

Der fragliche Artikel 285 des EStGB 1992 ist entstanden aus dem genannten Artikel 187 des EStGB 1964 infolge der Koordinierung der Gesetzesbestimmungen über die Einkommensteuern (königlicher Erlass vom 10. April 1992, bestätigt durch das Gesetz vom 12. Juni 1992).

B.9. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Gesetzgeber der Auffassung war, dass mit der Gesellschaftssteuer auf erzielte ausländische Zinsen ein PAAS verrechnet werden kann, sofern diese Zinsen im Ausland einer Steuer im Quellenstaat unterlagen und sofern die betreffenden Zinsen zur Ausübung der Berufstätigkeit in Belgien genutzt werden (Artikel 285 des EStGB 1992). Es handelt sich grundsätzlich um eine relevante Maßnahme angesichts des Ziels, eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zu mildern.

B.10. Die fraglichen Bestimmungen können jedoch dazu führen, dass eine steuerpflichtige belgische Gesellschaft, die Zinsen australischen Ursprungs erhält und in Australien eine Steuer im Quellenstaat zahlt, in Belgien den ihr gewährten PAAS nicht verrechnen kann. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Besteuerungsgrundlage für das betreffende Steuerjahr unzureichend ist.

Diese Situation ergibt sich aus dem Umstand, dass das Abkommen vom 13. Oktober 1977 dadurch, dass darin die Möglichkeit einer Besteuerung an der Quelle vorgesehen ist, bezüglich der Zinsen (Artikel 11), abweicht von der - in Belgien und in den meisten europäischen Ländern traditionellen - Methode, bei der einem der beiden Staaten das Exklusivrecht verliehen wird, auf bestimmte Einkünfte Steuern zu erheben (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1979, Nr. 182/2, SS. 1-2), und aus dem Umstand, dass der PAAS weder erstattungsfähig (Artikel 292 des EStGB 1992), noch übertragbar ist (Artikel 285 in Verbindung mit Artikel 292 des EStGB 1992).

B.11. In Artikel 24 Absatz 2 Buchstabe b) des Abkommens vom 13. Oktober 1977 ist präzisiert, dass es «unter den Bedingungen und zu dem Steuersatz [der belgischen] Rechtsvorschriften» angewandt wird.

Die Nichtübertragbarkeit und die Nichterstattungsfähigkeit des PAAS aufgrund der Artikel 285 und 292 des EStGB 1992 gehören zu diesen Bedingungen.

Es obliegt dem Gerichtshof zu prüfen, ob mit diesen Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts die Artikel 10 und 11 der Verfassung eingehalten werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die vorerwähnten Verfassungsartikel kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung enthalten (siehe u.a. *Entscheid Nr. 27/2011* vom 10. Februar 2011, B.6, und *Entscheid Nr. 118/2012* vom 10. Oktober 2012, B.6.3).

B.12.1. Artikel 360 des EStGB 1992, wonach «die für ein Steuerjahr geschuldete Steuer [...] auf die Einkünfte festgelegt [wird], die der Steuerpflichtige im Besteuerungszeitraum bezogen hat», ist die Ausführung des Grundsatzes der Jährlichkeit der Steuer.

Die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter verweist darauf, dass andere Steuerabzüge, wie Steuerverluste, die nicht genutzten Abzüge für Risikokapital und die nicht genutzten Abzüge der Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte, ihrerseits sehr wohl übertragen oder erstattet werden können, wenn die Besteuerungsgrundlage für ein bestimmtes Steuerjahr nicht ausreicht, um tatsächlich in deren Genuss zu gelangen.

Der Gesetzgeber verfügt über einen breiten Ermessensspielraum, um unter Berücksichtigung der besonderen Zielsetzungen, die für jeden gewährten Steuerabzug kennzeichnend sind, festzulegen, welche Abzüge von der Regel der Jährlichkeit der Steuer abweichen können und in welchem Maße dies geschehen kann.

B.12.2. Die Verrechnung des PAAS mit der geschuldeten Steuer ist kein Element für die Bestimmung des Nettoeinkommens, das die Grundlage der Gesellschaftssteuer beeinflussen kann. Sie kann also nicht zweckdienlich mit den durch die Klägerin vor dem vorlegenden Richter angeführten Abzügen verglichen werden.

Gemäß Artikel 276 des EStGB 1992 ist die Anrechnung des PAAS ein Mittel, um die Steuer zu begleichen. Sie lässt sich mit den anderen Mitteln zur Begleichung der Steuer, die durch Titel VI des EStGB 1992 geregelt werden, vergleichen.

In Abschnitt V von Kapitel II von Titel VI des EStGB 1992 werden in deren Artikeln 290 bis 295 das Maß der Anrechnung des Immobiliensteuervorabzugs, des Mobiliensteuervorabzugs und des Berufssteuervorabzugs, des Pauschalanteils ausländischer Steuer und der Steuergutschrift bestimmt.

In jedem dieser Artikel hat der Gesetzgeber spezifische Grenzen für die Verrechnung festgelegt, einschließlich der Übertragbarkeit oder der Erstattungsfähigkeit.

In den Vorarbeiten zu Artikel 48 § 7 des EStGB 1964, der den Artikeln 290 bis 295 des EStGB 1992 zugrunde liegt, wurde angeführt:

« In diesem Paragraphen werden die Höchstbeträge der mit der globalen Steuer verrechenbaren Vorabzüge und die Erstattung des etwaigen Überschusses festgelegt.

Gemäß dem System des ursprünglichen Entwurfs sind weder der Immobiliensteuervorabzug, noch der Mobiliensteuervorabzug, noch der Pauschalanteil ausländischer Steuer zu einem höheren Betrag mit der globalen Steuer verrechenbar als der entsprechende Anteil gemäß den Nettoeinkünften einer jeden Kategorie, auf die sie sich bezogen.

Der Überschuss über diesen anteiligen Betrag hinaus kann dem Steuerpflichtigen, sowohl natürlichen Personen als auch Gesellschaften, nicht erstattet werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/42, S. 199).

In denselben Vorarbeiten wurde angeführt, « dass die Erstattung aller Vorabzüge den Staat zu viel [gekostet hätte] » (ebenda, S. 34), dass es wichtig war, einen Übergangszeitraum zwischen dem früheren und dem neuen System einzuführen und dass die Reform somit « die normale Folge nach sich ziehen [würde], dass Veranlagungsebenen eingeführt werden, die je nach Art der Vorabzüge unterschiedlich sind » (ebenda, S. 43).

Der Gesetzgeber verfügt in Steuerangelegenheiten über eine breite Ermessensbefugnis, um den Merkmalen und den besonderen Zielen einer jeden betroffenen Art von Vorabzügen und Steuergutschriften Rechnung zu tragen, damit er die Grenzen für die Verrechnung festlegen kann, die für jede Art von Vorabzug angemessen sind, sowie andere Mittel, um die Steuer zu begleichen. Indem er es nicht erlaubt hat, dass der PAAS erstattet oder übertragen wird, konnte der Gesetzgeber vernünftigerweise davon ausgehen, dass dessen Verrechnung dazu dient, eine Steuer auszugleichen, die in einem anderen Land gezahlt wurde.

B.13. Die erste Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

*In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage*

B.14. Die zweite Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Gleichbehandlung von zwei Kategorien von Gesellschaften, die sich nach Auffassung des vorlegenden Richters in objektiv unterschiedlichen Situationen befänden. Die erste Kategorie betrifft die Gesellschaften, die für den Besteuerungszeitraum keine oder eine negative Besteuerungsgrundlage hätten; die zweite Kategorie betrifft die Gesellschaften, die für den Besteuerungszeitraum eine positive Besteuerungsgrundlage hätten. In Bezug auf beide Kategorien von Gesellschaften bestimme Artikel 37 Absatz 3 des EStGB 1992, dass der PAAS den Nettoeinkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern hinzuzufügen sei, ohne nach dessen tatsächlicher Verrechnung zu unterscheiden.

B.15. Die Berücksichtigung des PAAS zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage im Sinne der fraglichen Bestimmung wurde durch Artikel 29 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern eingeführt, der bestimmte:

« Art. 29. § 1. Die Nettoeinkünfte und -erträge aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, die zur Ausübung der Berufstätigkeit verwendet werden, umfassen den tatsächlichen oder

fiktiven Mobiliensteuervorabzug, der durch die Artikel 174, 191 Nr. 3 und 193 des Einkommensteuergesetzbuches festgelegt wird, die Steuergutschrift im Sinne von Artikel 135 § 1 Absatz 2 Nr. 1 und Absatz 3 desselben Gesetzbuches sowie den Pauschalanteil ausländischer Steuer im Sinne von Artikel 187 desselben Gesetzbuches, der jedoch gemäß § 3 dieses Artikels berechnet wird, unter Ausschluss der Einziehungs- und Aufbewahrungskosten und der anderen gleichartigen Kosten oder Abgaben.

§ 2. Dieser Betrag wird jedoch weder um die Steuergutschrift, noch um den in § 1 vorgesehenen Pauschalanteil ausländischer Steuer erhöht, falls es sich um Einkünfte handelt, die gemäß Artikel 111 Nrn. 1 und 2 desselben Gesetzbuches vom Gewinn abgezogen werden können.

§ 3. Der aufgrund von Artikel 187 desselben Gesetzbuches abzugsfähige Pauschalanteil ausländischer Steuer wird auf fünfzehn Fünfundachtzigstel des Betrags der eingenommenen oder erhaltenen Einkünfte, vor Abzug des Mobiliensteuervorabzugs, festgesetzt ».

Bei seiner Annahme wurde der vorerwähnte Artikel 29 wie folgt erläutert:

« Artikel 29

*Einkünfte aus beruflichem beweglichem Vermögen*

[...]

Für die betreffenden Einkünfte kann kein befreiender Mobiliensteuervorabzug gewährt werden; sie werden im Übrigen nicht als solche angegeben, sondern in die beststeuerbaren Berufseinkünfte aufgenommen.

Folglich geben sie, da sie dem progressiven Satz der Steuer der natürlichen Personen oder aber der Gesellschaftssteuer unterworfen werden, Anrecht auf die Anrechnung des Mobiliensteuervorabzugs sowie der etwaigen Steuergutschrift und des etwaigen PAAS.

Derzeit wird sowohl der Mobiliensteuervorabzug als auch die Steuergutschrift in die Besteuerungsgrundlage aufgenommen aufgrund des Prinzips, dass das zu versteuernde Einkommen das Bruttoeinkommen vor der Erhebung des an der Quelle anrechenbaren Vorabzugs ist, wobei die Steuern keine abzugsfähigen Aufwendungen sind.

Der PAAS ist eine Ausnahme zu dieser Regel, da er angerechnet wird, ohne in das beststeuerbare Einkommen aufgenommen zu werden, wobei die ausländischen Steuern abzugsfähige Aufwendungen sind.

Es handelt sich hierbei um eine Anomalie, die durch Artikel 29 des Entwurfs korrigiert werden soll, in dem vorgesehen wird, dass die beststeuerbaren Nettoeinkünfte aus beweglichen Gütern den PAAS umfassen.

Selbstverständlich müssen für Einkünfte, die weder zur Anrechnung der Steuergutschrift noch des PAAS führen, diese Elemente nicht in die Besteuerungsgrundlage aufgenommen werden; dies ist der Fall für die Einkünfte aus beweglichen Gütern, die zu den endgültig besteuerten Einkünften zu rechnen sind (Artikel 29 § 2).

Paragraph 3 von Artikel 29 bestimmt, dass der aufzunehmende und anzurechnende PAAS auf 15/85 des Einkommens vor Abzug des Mobiliensteuervorabzugs festzusetzen ist, was 15 Prozent des steuerbaren Einkommens nach Aufnahme des besagten PAAS darstellt » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440/2, S. 125).

Im gleichen Sinne bestimmt das Rundschreiben Nr. Ci.R9.Div/449.830 vom 8. April 1993, dass zur Anwendung von Artikel 37 des EStGB 1992 der Betrag des PAAS, «der zu berücksichtigen ist, der Betrag ist, der tatsächlich gemäß den Bestimmungen des Abkommens verrechnet wurde. Dies entspricht der Logik, die der Bruttoerfassung des PAAS durch das Gesetz vom 07.12.1988 zugrunde lag, nämlich dass alle Bestandteile, die tatsächlich mit der geschuldeten Steuer verrechnet wurden, schließlich in die steuerpflichtigen Nettoeinkünfte aufgenommen werden ». Obwohl dieses Rundschreiben als eine Anweisung bezüglich der Aufnahme des PAAS in die Besteuerungsgrundlage aufgefasst wurde, wenn Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Verrechnung von Steuern vorsehen, die nicht tatsächlich im Ausland erhoben wurden, verhindert nichts, diese Überlegung auf eine tatsächlich gezahlte Quellensteuer anzuwenden, die ebenso als PAAS nicht tatsächlich verrechnet werden konnte. Daraus ergibt sich, dass nur dann, wenn ein PAAS tatsächlich verrechnet wurde, dieser PAAS gemäß Artikel 37 Absatz 3 des EStGB 1992 in die Nettoeinkünfte aus beweglichen Gütern aufgenommen werden kann.

B.16. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass in der Auslegung durch den vorliegenden Richter, wonach der Betrag des PAAS, der nicht tatsächlich mit der geschuldeten Steuer gemäß den Vertragsbestimmungen verrechnet werden konnte, den Nettoeinkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern hinzuzufügen ist, die Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten ist. In der Auslegung, wonach nur der Betrag des tatsächlich verrechneten PAAS den Nettoeinkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern hinzuzufügen ist, besteht die durch den vorliegenden Richter angeführte Gleichbehandlung nicht und ist die Vorabentscheidungsfrage verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

1. Die Artikel 285 und 292 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

2. - Dahin ausgelegt, dass der Betrag des Pauschalanteils ausländischer Steuer, der nicht tatsächlich mit der geschuldeten Steuer gemäß den Vertragsbestimmungen verrechnet werden konnte, den Nettoeinkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern hinzuzufügen ist, verstößt Artikel 37 Absatz 3 desselben Gesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Dahin ausgelegt, dass nur der Betrag des tatsächlich verrechneten Pauschalanteils ausländischer Steuer den Nettoeinkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern hinzuzufügen ist, verstößt Artikel 37 Absatz 3 desselben Gesetzbuches nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 29. Januar 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt