

Geschäftsverzeichnissnr. 6469
Entscheid Nr. 92/2017 vom 13. Juli 2017

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 30 des Programmgesetzes vom 19. Dezember 2014, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und E. De Groot, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 13. Januar 2016 in Sachen der « Hebette Frères » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 1. Juli 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der durch das Programmgesetz vom 19. Dezember 2014 abgeänderten Fassung, der am Tag der Veröffentlichung dieses Programmgesetzes im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft getreten und auf alle zum Zeitpunkt dieses Inkrafttretens noch nicht endgültig abgeschlossenen Rechtsstreite anwendbar ist, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er dahin ausgelegt wird, dass eine getrennte Steuer festzulegen ist auf die in Artikel 57 erwähnten Ausgaben und die in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 genannten Vorteile jeglicher Art, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, wenn der Empfänger der betreffenden Beträge nicht spätestens zwei Jahre und sechs Monate ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden ist, während die getrennte Steuer in dem Fall, dass der Empfänger dieser Beträge innerhalb dieser Frist identifiziert worden ist, keine Anwendung finden müsste, selbst wenn er wegen des Ablaufs der Veranlagungsfristen nicht mehr auf die betreffenden Beträge besteuert werden könnte? ».

(...)

## III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die getrennte Veranlagung zur Gesellschaftssteuer, die durch Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), ersetzt durch Artikel 30 des Programmgesetzes vom 19. Dezember 2014, eingeführt wurde.

Artikel 219 des EStGB 1992 bestimmt:

« Eine getrennte Steuer wird festgelegt auf die in Artikel 57 erwähnten Ausgaben und die in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, auf verschleierte Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen, und auf die in Artikel 53 Nr. 24 erwähnten finanziellen Vorteile oder Vorteile jeglicher Art.

Diese Steuer entspricht 100 Prozent dieser Ausgaben, Vorteile jeglicher Art, finanziellen Vorteile und verschleierte Gewinne, außer wenn nachgewiesen werden kann, dass der Empfänger dieser Ausgaben, Vorteile jeglicher Art und finanziellen Vorteile eine juristische Person ist oder dass die verschleierte Gewinne wieder in der Buchhaltung ausgewiesen werden wie in Absatz 4 vorgesehen; in diesen Fällen wird der Steuersatz auf 50 Prozent festgelegt.

In Artikel 24 Absatz 1 Nr. 2 bis 4 erwähnte Rücklagen gelten nicht als verschleierte Gewinne.

Verschleierte Gewinne können in einem späteren Geschäftsjahr als dem Geschäftsjahr, in dem der Gewinn erzielt wurde, wieder in der Buchhaltung ausgewiesen werden, selbst wenn die anwendbaren Veranlagungsfristen wie in Artikel 354 Absatz 1 erwähnt abgelaufen sind, sofern der Steuerpflichtige noch nicht schriftlich über laufende spezifische Verwaltungshandlungen oder gerichtliche Untersuchungshandlungen in Kenntnis gesetzt worden ist.

Darüber hinaus unterliegen vorerwähnte verschleierte Gewinne dieser getrennten Steuer nur, wenn sie nicht Folge der Ablehnung von Werbungskosten sind.

Diese Steuer ist nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben oder der in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung oder in einer vom Empfänger im Ausland eingereichten gleichartigen Erklärung enthalten ist.

Ist der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben oder der in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art nicht in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung oder in einer vom Empfänger im Ausland eingereichten gleichartigen Erklärung enthalten, ist die getrennte Steuer nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen anwendbar, wenn der Empfänger spätestens zwei Jahre und sechs Monate ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden ist ».

#### B.1.2. Artikel 57 des EStGB 1992 bestimmt:

« Nachstehende Ausgaben gelten nur als Werbungskosten, wenn sie durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, die in den vom König festgelegten Formen und Fristen erstellt werden:

1. Provisionen, Maklergebühren, kommerzielle oder andere Ermäßigungen, zufällige oder nicht zufällige Entgelte oder Honorare, Zuwendungen, Vergütungen oder Vorteile jeglicher Art, die für die Empfänger in Belgien beziehungsweise nicht in Belgien steuerpflichtige Berufseinkünfte darstellen, ausschließlich der in Artikel 30 Nr. 3 erwähnten Entlohnungen,

2. Entlohnungen, Pensionen, Renten oder als solche geltende Zulagen, die Personalmitgliedern, ehemaligen Personalmitgliedern oder ihren Rechtsnachfolgern gezahlt werden, ausschließlich der für die Empfänger steuerfreien Sozialvorteile,

3. Pauschalentschädigungen, die Personalmitgliedern als Erstattung von tatsächlichen Kosten bewilligt werden, die dem Arbeitgeber obliegen ».

B.1.3. Artikel 31 des EStGB 1992 bestimmt:

« Entlohnungen von Arbeitnehmern sind alle Entgelte, die für den Arbeitnehmer den Ertrag seiner Arbeit im Dienst eines Arbeitgebers darstellen.

Sie umfassen insbesondere:

[...]

2. Vorteile jeglicher Art, die aufgrund oder anlässlich der Ausübung der Berufstätigkeit bezogen werden,

[...] ».

B.1.4. Artikel 32 desselben Gesetzbuches bestimmt:

« Entlohnungen von Unternehmensleitern sind alle Entgelte, die natürlichen Personen gewährt oder zuerkannt werden:

[...]

2. die in der Gesellschaft außerhalb eines Arbeitsvertrags eine leitende Funktion oder eine leitende Tätigkeit der täglichen Geschäftsführung ausüben, die kommerzieller, finanzieller oder technischer Art ist.

[...] ».

B.1.5. Artikel 40 des vorerwähnten Programmgesetzes bestimmt:

« Die Artikel 28 bis 39 treten am Tag der Veröffentlichung des vorliegenden Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft und sind auf alle Rechtsstreite anwendbar, die zum Zeitpunkt dieses Inkrafttretens noch nicht endgültig abgeschlossen sind ».

B.2. Aus dem Sachverhalt der dem vorliegenden Richter unterbreiteten Rechtssache, der Begründung der Vorlageentscheidung und dem Wortlaut der Vorabentscheidungsfrage kann abgeleitet werden, dass der vorlegende Richter vom Gerichtshof erfahren möchte, ob die fragliche Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar sei in der Auslegung, dass eine getrennte Steuer auf den Steuerpflichtigen anzuwenden sei, der die

Beträge nicht auf die vorgeschriebene Weise belegt habe, wenn der Empfänger dieser Beträge nicht spätestens innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden sei, während die gleiche Steuer nicht einem Steuerpflichtigen in der gleichen Situation auferlegt werden müsse, wenn der Empfänger dieser Beträge innerhalb der Frist identifiziert worden sei, aber nicht mehr besteuert werden könne wegen des Ablaufs der Veranlagungsfristen. Nach Auffassung des vorlegenden Richters sei die letztgenannte Situation, die dazu führe, dass weder der Steuerpflichtige, noch der Empfänger auf die betreffenden Beträge besteuert werde, die Folge der Anwendung des oben genannten Artikels 219 Absatz 7 des EStGB 1992 auf alle Streitsachen, die am Datum des Inkrafttretens des Programmgesetzes vom 19. Dezember 2014 noch nicht abgeschlossen gewesen seien.

Der Gerichtshof begrenzt die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Bestimmung auf den durch den vorlegenden Richter unterbreiteten Fall.

B.3. Das Steuersystem, das für geheime Provisionen gilt, ist das Ergebnis mehrerer aufeinander folgender Gesetzesänderungen. In den Vorarbeiten zu diesen verschiedenen Anpassungen heißt es, dass der Gesetzgeber bestimmte Formen des Missbrauchs bekämpfen wollte. Er hat daher eine « wechselseitige Verbindung geschaffen zwischen einerseits der Abzugsfähigkeit der Beträge auf Seiten desjenigen, der sie zahlt, und andererseits der ‘ Besteuerbarkeit ’ dieser Beträge auf Seiten der Empfänger » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1972-1973, Nr. 521/7, S. 38).

Es ist gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber bestrebt ist, Steuerbetrug zu verhindern und die Interessen der Staatskasse zu wahren, dies im Bemühen um Gerechtigkeit, sowie darum, die gemeinnützigen Aufgaben, mit denen er betraut wurde, möglichst gut zu erfüllen.

B.4. Die Maßnahme, die einen verpflichtenden Ausgleich für die Steuerpflichtigen darstellt, die ihrer Verpflichtung nicht nachkommen, gemäß den gesetzlichen Vorschriften und innerhalb der gesetzlichen Frist der Verwaltung die Informationen zukommen zu lassen, die ihr die Veranlagung der Empfänger der Einkünfte ermöglichen, ist hinsichtlich der Zielsetzungen des Gesetzgebers sachdienlich, da sie es ermöglicht, Betrug zu bekämpfen, indem sie die Praxis der « geheimen Provisionen » erschwert, und den aus der Hinterziehung der Steuer für diese Provisionen entstehenden Verlust für die Staatskasse mittels der

Sonderveranlagung auszugleichen. Die Festlegung einer Frist für das Einreichen der Individualkarten und zusammenfassenden Aufstellungen gewährleistet übrigens die Effizienz der Maßnahme.

B.5.1. Durch das Programmgesetz vom 19. Dezember 2014 wurde insbesondere der Satz der getrennten Steuer auf geheime Provisionen von 309 auf 103 Prozent gesenkt (mit einer zusätzlichen Ermäßigung auf 51,5 Prozent in gewissen Fällen). Durch dieses Gesetz wurden ebenfalls die Fälle, in denen diese Besteuerung nicht Anwendung findet, angepasst.

Wie früher findet die Steuer nicht Anwendung, wenn der betreffende Steuerpflichtige beweist, dass der Betrag des Vorteils jeglicher Art in der durch den Empfänger fristgerecht eingereichten Einkommensteuererklärung enthalten ist. Ohne eine solche Erklärung ist, wenn der Vorteil jeglicher Art nicht fristgerecht durch ihren Empfänger angegeben wurde, die Steuer fortan nicht mehr anwendbar, « wenn der Empfänger spätestens zwei Jahre und sechs Monate ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden ist ».

B.5.2. In den Vorarbeiten zu der fraglichen Bestimmung heißt es:

« Durch Artikel 30 wird Artikel 219 Absatz 2 des EStGB 1992 abgeändert, sodass diese getrennte Steuer fortan nur noch eine ‘ ausgleichende ’ Beschaffenheit für den Verlust an belgischen Einkommensteuern aufweist, und daher wird der Satz von 300 Prozent auf 100 Prozent herabgesetzt [...].

Aufgrund der ausgleichenden Beschaffenheit der getrennten Steuer ist die steuerliche Lage des Empfängers zu berücksichtigen, für den die marginalen Höchstsätze unterschiedlich sind und 50 Prozent zuzüglich kommunaler Zuschlaghundertstel betragen, wenn es sich um eine natürliche Person handelt, und 33,99 Prozent, wenn es sich um eine juristische Person handelt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-0672/001, S. 10).

In Bezug auf Artikel 40 heißt es in den Vorarbeiten:

« Durch Artikel 40, der angepasst wird, um der Anmerkung des Staatsrates zu entsprechen, wird das Inkrafttreten der Artikel 28 bis 39 geregelt » (ebenda, S. 12).

B.5.3. Mit der fraglichen Bestimmung verfolgte der Gesetzgeber ausschließlich das Ziel, Verluste an Einkommensteuern für die Staatskasse auszugleichen. Wegen der repressiven Beschaffenheit von Artikel 219 des EStGB 1992 vor seiner Abänderung durch die fragliche

Bestimmung hat der Gesetzgeber vorgesehen, dass die neue, mildere Regel auf alle Streitsachen anwendbar ist, die am Datum des Inkrafttretens noch nicht abgeschlossen waren.

B.5.4. Durch Artikel 219 Absatz 7 des EStGB 1992 wird der Steuerpflichtige von der Zahlung der getrennten Steuer befreit, wenn der Empfänger der Vorteile jeglicher Art spätestens innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres « eindeutig » identifiziert wurde. Vor seiner Abänderung durch die fragliche Bestimmung war in Artikel 219 Absatz 7 des EStGB 1992 präzisiert, dass die Befreiung vom schriftlichen Einverständnis des Empfängers abhing.

Aus den Angaben der dem vorlegenden Richter vorgelegten Rechtssache ist ersichtlich, dass diese Regel, in Verbindung mit derjenigen der unmittelbaren Anwendung auf alle anhängigen Streitsachen, in gewissen Fällen zur Folge haben kann, dass keine Steuer geschuldet ist: weder auf Seiten des Steuerpflichtigen, der Vorteile gewährt hat, noch auf Seiten des Empfängers. Da die fragliche Bestimmung unbegrenzt auf alle anhängigen Streitsachen anwendbar ist, kann es nämlich vorkommen, dass trotz der Identifizierung des Empfängers innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist die Veranlagungsfrist auf Seiten des Empfängers abgelaufen ist.

B.5.5. Angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers, die - wie in B.5.3 dargelegt wurde - darin besteht, den Verlust für die Staatskasse in Verbindung mit dem Bestehen geheimer Provisionen, die eine Steuerhinterziehung darstellen, auszugleichen, ist es nicht vernünftig gerechtfertigt, dass die fragliche Bestimmung in der durch den vorlegenden Richter unterbreiteten Auslegung dazu führen kann, dass weder der Steuerpflichtige, von dem die geheimen Provisionen ausgehen, noch deren Empfänger besteuert wird, wenn die Steuerverwaltung daran gehindert wird zu prüfen, ob diese Zahlungen tatsächlich auf Seiten des Empfängers die geeignete steuerliche Behandlung erhalten haben, und dass folglich der Fiskus nicht tatsächlich den Letzteren besteuern konnte.

B.6. In der in B.5.5 angeführten Auslegung ist die Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten.

B.7. Artikel 219 Absatz 7 des EStGB 1992 in der durch Artikel 30 des Programmgesetzes vom 19. Dezember 2014 abgeänderten Fassung kann jedoch auch anders

ausgelegt werden, nämlich in dem Sinn, dass diese Bestimmung nicht dagegen spricht, dass der vorliegende Richter, der mit einer Beschwerde gegen eine getrennte Steuer befasst wurde, die in dieser Bestimmung vorgesehene Ausnahme auf die Fälle begrenzen kann, in denen die eindeutige Identifizierung des Empfängers innerhalb der Frist von zwei Jahren und sechs Monaten es der Steuerverwaltung ermöglicht, dessen Besteuerung vorzunehmen.

In dieser Auslegung ist die Vorabentscheidungsfrage verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Dahin ausgelegt, dass er die Anwendung einer getrennten Steuer in allen Fällen verhindert, in denen der Empfänger innerhalb der Frist von zwei Jahren und sechs Monaten eindeutig identifiziert worden ist, und zwar auch dann, wenn die Steuerverwaltung die Besteuerung des Empfängers nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist hat vornehmen können, verstößt Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

- Dahin ausgelegt, dass er die Anwendung einer getrennten Steuer nicht verhindert, wenn der Empfänger innerhalb der Frist von zwei Jahren und sechs Monaten identifiziert worden ist, die Steuerverwaltung die Besteuerung des Empfängers aber nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist hat vornehmen können, verstößt Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 13. Juli 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels