

Geschäftsverzeichnissnr. 6453
Entscheid Nr. 48/2018 vom 26. April 2018

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 230 Nr. 3 Buchstabe *a*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 1. Juni 2016 in Sachen Olivier Lauvaux gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 17. Juni 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 230 Nr. 3 Buchstabe *a*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er bestimmt, dass die Entlohnungen, die von einem in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen einem nichtansässigen Steuerpflichtigen für eine vom Empfänger im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt wurden, von der Steuer der Gebietsfremden befreit sind, wenn diese Entlohnungen auf die Ergebnisse einer im Ausland gelegenen Einrichtung angerechnet werden, während sie von dieser Steuerbefreiung ausgeschlossen werden, wenn dieselben Entlohnungen nicht auf die Ergebnisse einer im Ausland gelegenen Einrichtung angerechnet werden? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 230 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (im Folgenden: EStGB 1992) in der auf die Steuerjahre 2005 bis 2007 anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.2.1. Der vorerwähnte Artikel 230 ist Bestandteil von Kapitel II des Titels V des EStGB 1992 über die Besteuerungsgrundlage der Gebietsfremden.

Im ersten Abschnitt dieses Kapitels sind die steuerpflichtigen Einkünfte aufgeführt.

B.2.2. So wie er auf den Sachverhalt der Streitsache vor dem vorlegenden Richter anwendbar ist, bestimmt Artikel 228 des EStGB 1992:

« § 1. Die Steuer wird ausschließlich auf Einkünfte erhoben, die in Belgien erzielt oder bezogen werden und steuerpflichtig sind.

§ 2. Diese Einkünfte umfassen:

[...]

6. in Artikel 23 § 1 Nr. 4 und 5 erwähnte Entlohnungen, Pensionen, Renten und Zulagen zu Lasten:

- a) eines Einwohners des Königreichs,
- b) einer inländischen Gesellschaft oder einer Vereinigung, Niederlassung oder Einrichtung, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in Belgien liegt,
- c) des Belgischen Staates, der belgischen Gemeinschaften, Regionen, Provinzen, Agglomerationen, Gemeindeföderationen und Gemeinden,
- d) einer belgischen Niederlassung, über die ein in Artikel 227 erwähnter Gebietsfremder verfügt,

[...] ».

B.2.3 Der fragliche Artikel 230 führt die steuerfreien Einkünfte auf. Er bestimmte in der auf die Steuerjahre 2005 bis 2007 anwendbaren Fassung, das heißt, bevor er durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 ersetzt wurde (*Belgisches Staatsblatt*, 22. Dezember 2006):

« Steuerfrei sind:

[...]

3. in Artikel 23 § 1 Nr. 4 erwähnte Entlohnungen, deren Schuldner nicht der Belgische Staat und keine der Gemeinschaften, Regionen, Provinzen, Agglomerationen, Gemeindeföderationen und Gemeinden ist, er aber in Belgien der Steuer der natürlichen Personen, der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der juristischen Personen unterliegt, in dem Maße, wie sie eine vom Empfänger im Ausland ausgeübte Tätigkeit entlohnen und auf die Ergebnisse einer im Ausland gelegenen Einrichtung angerechnet werden,

[...] ».

Artikel 23 § 1, auf den verwiesen wird, bestimmt:

« § 1. Berufseinkünfte sind Einkünfte, die direkt oder indirekt aus Tätigkeiten jeglicher Art stammen, und zwar:

[...]

4. Entlohnungen,

[...] ».

B.3. Der vorlegende Richter befragt den Gerichtshof zu dem Behandlungsunterschied, der durch den vorerwähnten Artikel 230 Nr. 3 zwischen den gebietsfremden Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit im Ausland ausüben, eingeführt werde, je nachdem, ob die Entlohnungen zu Lasten einer belgischen Gesellschaft auf die Ergebnisse einer ausländischen Einrichtung dieser belgischen Gesellschaft angerechnet werden oder nicht. Denn im ersten Fall sind die an den gebietsfremden Steuerpflichtigen gezahlten Entlohnungen von den belgischen Steuern befreit, wohingegen sie im zweiten Fall nicht befreit werden können.

B.4. Aus dem Sachverhalt der Streitsache, mit der der vorlegende Richter befasst wurde, geht hervor, dass diese einen Arbeitnehmer einer belgischen Gesellschaft betrifft, der in Kenia, einem Land, mit dem Belgien kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen hat, wohnhaft ist und der dort eine berufliche Tätigkeit bei einer Zweigniederlassung der belgischen Gesellschaft ausübt.

Der Gerichtshof beschränkt daher seine Prüfung auf diesen Fall.

B.5. Wie aus dem vorerwähnten Artikel 228 des EStGB 1992 hervorgeht, unterliegen die von Gebietsfremden bezogenen Entlohnungen der Steuer der Gebietsfremden, wenn diese Entlohnungen zu Lasten einer Gesellschaft gehen, die ihren Gesellschaftssitz in Belgien hat.

B.6. Nach Ansicht des Klägers vor dem vorlegenden Richter ist das Kriterium der Anrechenbarkeit der Entlohnungen auf die Ergebnisse einer ausländischen Einrichtung, von der die Erhebung der belgischen Steuer auf die Entlohnung des Arbeitnehmers abhängt, nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.7.1. Ursprünglich sah das Einkommensteuergesetzbuch 1964 (im Folgenden: EStGB 1964) in seinem Artikel 141 Nr. 2 eine Steuerbefreiung für die in Artikel 20 Nr. 2 dieses Gesetzbuches vorgesehenen Entlohnungen, « deren Schuldner ein Einwohner des Königreichs oder eine Gesellschaft, Vereinigung, Niederlassung oder Einrichtung ist, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in Belgien liegt, für eine von den Empfängern im Ausland ausgeübte Tätigkeit » vor.

Der Umstand, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit im Ausland ausübte, stellte somit die einzige Bedingung für die Steuerbefreiung der für diese Tätigkeit erhaltenen Entlohnungen dar.

B.7.2. Artikel 31 des Gesetzes vom 5. Januar 1976 über die Haushaltsvorschläge 1975-1976 hat Artikel 141 Nr. 2 des EStGB 1964 durch folgenden Wortlaut ersetzt:

« Die in Artikel 20 Nr. 2 Bst. a erwähnten Entlohnungen, deren Schuldner ein Einwohner des Königreichs oder eine Gesellschaft, Vereinigung, Niederlassung oder Einrichtung ist, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in Belgien liegt, in dem Maße, wie sie eine von den Empfängern im Ausland ausgeübte Tätigkeit entlohnen, sowie die in Artikel 20 Nr. 2 Bst. b und c erwähnten Entlohnungen, in dem Maße, wie sie auf die Ergebnisse von im Ausland gelegenen Einrichtungen angerechnet werden, für die von den Empfängern für diese Einrichtungen ausgeübte Tätigkeit ».

Die in Artikel 20 Nr. 2 Bst. a des EStGB 1964 erwähnten Entlohnungen betrafen die Entlohnungen von Arbeitnehmern, die den Rechtsvorschriften in Bezug auf Arbeitsverträge oder einem ähnlichen gesetzlichen oder verordnungsrechtlichen Statut unterlagen, während sich die in den Punkten b und c erwähnten Entlohnungen jeweils auf die folgenden verschiedenen Entlohnungen bezogen:

« b) der Verwalter, Kommissare, Liquidatoren oder andere Personen, die einen gleichartigen Auftrag oder eine gleichartige Aufgabe in einer belgischen oder ausländischen Gesellschaft auf Aktien oder in irgendeiner anderen juristischen Person belgischen oder ausländischen Rechts erfüllen, welche für die Anwendung der Gesellschaftssteuer einer Gesellschaft auf Aktien gleichgesetzt ist oder gleichgesetzt würde, wenn der Gesellschaftssitz, die Hauptniederlassung oder der Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz sich in Belgien befinden würde,

c) der aktiven Gesellschafter einer belgischen Handelsgesellschaft, die keine Gesellschaft auf Aktien ist, oder einer Gesellschaft oder anderen juristischen Person ausländischen Rechts, deren Rechtsform der Rechtsform der vorstehend angeführten belgischen Handelsgesellschaft gleichgesetzt werden kann ».

B.7.3. Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 hat anschließend diesen Artikel 141 des EStGB 1964 in dem nun durch die fragliche Bestimmung vorgeschriebenen Sinne abgeändert. So wurde die Bedingung der Anrechenbarkeit der Entlohnung auf die Ergebnisse der im Ausland gelegenen Einrichtungen, um eine Befreiung von den belgischen Steuern in Anspruch nehmen zu können, auf die an alle Arbeitnehmer gezahlten Entlohnungen ausgedehnt.

Die durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989 eingeführte Änderung wurde in den Vorarbeiten folgendermaßen begründet:

« Le remaniement du régime de l'impôt des non-résidents contenu dans la présente section vise essentiellement à prévenir la fraude fiscale, à supprimer certaines dispositions discriminatoires, à améliorer la perception de l'impôt et à modifier sa structure. Il a dès lors pour objet d'améliorer le régime de l'impôt des non-résidents dans son ensemble, c'est-à-dire à la fois en ce qui concerne les contribuables, l'assiette de l'impôt et le calcul de celui-ci.

[...]

2. - Revenus imposables

Le projet a pour but de combler certaines lacunes au niveau des revenus imposables.

[...]

c) La non-imposition des rémunérations afférentes à une activité exercée à l'étranger par un travailleur non-résident pour un contribuable belge est soumise à la condition que ces rémunérations soient imputées sur les résultats d'un établissement dont le contribuable belge dispose à l'étranger (article 142, § 1er, 3°, CIR) » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806-1, pp. 82 à 84).

Im Bericht des zuständigen Ausschusses des Senats ist erläutert:

« Les revenus afférents à des prestations effectuées à l'étranger ne sont exonérés que si ces rémunérations sont effectivement prises en charge aussi à l'étranger » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806-3, p. 107).

Der neue Artikel 142 des EStGB 1992 wurde wie folgt kommentiert:

« Cet article regroupe les exonérations existantes, actuellement réparties entre les articles 141 et 143, du CIR.

§ 1er, 3°. Une seule modification a été apportée aux exonérations existantes : l'exonération des rémunérations afférentes à une activité exercée à l'étranger par un travailleur non-résident pour un contribuable belge est soumise à la condition que ces rémunérations soient imputées sur les résultats d'un établissement étranger. Cette condition qui s'appliquait déjà aux administrateurs et associés est ainsi étendue à tous les travailleurs » (*ibid.*, p. 113).

B.8. Aus den ursprünglichen Vorarbeiten zu der fraglichen Bestimmung geht hervor, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, die Steuerbefreiung der Entlohnungen für eine Tätigkeit

im Ausland mit der Frage der tatsächlichen Übernahme dieser Entlohnungen durch einen belgischen Schuldner zu verknüpfen.

Der Ministerrat führt in seinem Schriftsatz aus, dass diese Frage in engem Zusammenhang mit dem Erfordernis einer korrekten Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu den Niederlassungen derselben Gesellschaft, die sich aber in verschiedenen Staaten befinden, steht, da diese Gesellschaft sich nicht über die auf dem Gebiet geltenden Buchhaltungs- und Steuervorschriften hinwegsetzen dürfe.

B.9.1. In Bezug auf die Buchhaltungsvorschriften bestimmt Artikel 4 des Königlichen Erlasses vom 12. September 1983 zur Ausführung des Gesetzes vom 17. Juli 1975 über die Buchhaltung der Unternehmen:

«Die Geschäfte einer im Ausland eingerichteten Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle eines Unternehmens nach belgischem Recht, die in diesem Land in ein gesondertes System von Journalen und Konten gebucht werden, müssen nicht in der in Artikel 4 des vorerwähnten Gesetzes vom 17. Juli 1975 vorgesehenen Sammelbuchung enthalten sein, wenn die Buchhaltung dieser Zweigniederlassung oder dieser Geschäftsstelle gemäß den in diesem ausländischen Land geltenden Regeln oder Gepflogenheiten, die gegebenenfalls im Hinblick auf die Anwendung von Absatz 2 angepasst werden, geführt wird.

Die Kontosaldi dieser Zweigniederlassung oder dieser Geschäftsstelle werden mindestens halbjährlich in die zentrale Buchhaltung des Unternehmens aufgenommen ».

Artikel 4 des vorerwähnten Gesetzes vom 17. Juli 1975, auf den Artikel 4 des Königlichen Erlasses vom 12. September 1983 verweist, bestimmte vor seiner Aufhebung durch das Gesetz vom 17. Juli 2013 « zur Einfügung von Buch III ‘Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit und allgemeine Verpflichtungen der Unternehmen’ in das Wirtschaftsgesetzbuch und zur Einfügung der Buch III eigenen Begriffsbestimmungen und der Buch III eigenen Rechtsdurchsetzungsbestimmungen in Buch I und Buch XV des Wirtschaftsgesetzbuches »:

« Jede Buchhaltung wird gemäß einem System von Büchern und Konten und nach den üblichen Regeln der doppelten Buchführung geführt.

Geschäfte werden unverzüglich, getreu, vollständig und chronologisch in ein einfaches Journal oder in ein Hilfsjournal eingetragen, das in besondere Journale unterteilt werden kann. Sie werden methodisch in die betreffenden Konten eingetragen oder übertragen.

Während des betreffenden Zeitraums in das einfache Hilfsjournal oder in die besonderen Hilfsjournale eingetragene Gesamtbewegungen werden mindestens einmal monatlich in einer Sammelbuchung in einem Sammelbuch erfasst.

Für die in Artikel 5 erwähnten Unternehmen, die ihre Buchhaltung gemäß den Vorschriften der Artikel 3 und 4 führen, erfolgt diese Buchung mindestens vierteljährlich.

Diese Sammelbuchung umfasst entweder den Gesamtbetrag der in sämtlichen Hilfsjournalen eingetragenen Bewegungen, aufgegliedert nach den allgemeinen Konten oder nach den entsprechenden im Kontenplan des Unternehmens vorgesehenen zusammenfassenden Posten, oder, wenn das Unternehmen eine Buchhaltung führt, bei der Geschäfte gleichzeitig in die Hilfsjournale und in die entsprechenden Konten eingetragen werden, den Gesamtbetrag der in jedes der Hilfsjournale eingetragenen Bewegungen.

Die eröffneten Konten werden in einem der Tätigkeit des Unternehmens angepassten Kontenplan bestimmt. Dieser Kontenplan wird Interessehabenden am Sitz des Unternehmens wie auch bei dessen wesentlichen Buchhaltungsabteilungen ständig zur Verfügung gehalten.

Der König bestimmt Inhalt und Aufgliederung eines Mindestkonteneinheitsplans. Er bestimmt Inhalt und Funktionsweise der Konten des Einheitsplans ».

B.9.2 Aus diesen Bestimmungen geht hervor, dass die Zweigniederlassung einer belgischen Gesellschaft zwar eine von dieser belgischen Gesellschaft getrennte Buchhaltung führen kann, die Kontosaldi dieser Zweigniederlassung aber mindestens halbjährlich in die zentrale Buchhaltung dieser belgischen Gesellschaft aufgenommen werden müssen.

B.10.1. In Bezug auf die anwendbaren steuerlichen Vorschriften bestimmt Artikel 183 des EStGB 1992:

« Unter Vorbehalt der in vorliegendem Titel vorgesehenen Abweichungen sind Einkünfte, die der Gesellschaftssteuer unterliegen oder von dieser Steuer befreit sind, hinsichtlich ihrer Art die gleichen wie die, die in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen vorgesehen sind; ihr Betrag wird gemäß den auf Gewinne anwendbaren Regeln festgelegt ».

B.10.2. Artikel 23 § 1 desselben Gesetzbuches gibt an, dass Gewinne zu den Berufseinkünften zählen. Paragraph 2 derselben Bestimmung präzisiert, dass als Nettobetrag der Berufseinkünfte der Gesamtbetrag dieser Einkünfte mit Ausnahme der steuerfreien Einkünfte und nach Ausführung folgender Operationen gilt:

« Der Bruttobetrag der Einkünfte aus jeder Berufstätigkeit wird um die Werbungskosten in Bezug auf diese Einkünfte verringert.

[...] ».

Paragraph 3 ermächtigt den König, die Modalitäten und Reihenfolge der Steuerbefreiungen und Abzüge festzulegen.

Artikel 7 § 3 des KE/EStGB 1992 zur Ausführung von Artikel 23 § 3 desselben Gesetzbuches bestimmt:

« Wenn eine bestimmte berufliche Tätigkeit einem Steuerpflichtigen Einkünfte in verschiedenen Ländern einbringt, werden die entsprechenden tatsächlichen Werbungskosten pro Land von den Einkünften abgezogen, auf die sie sich beziehen ».

B.11. Nach Auffassung des Ministerrats geht aus den vorerwähnten Bestimmungen hervor, dass eine korrekte Zuordnung der Aufwendungen zu den Einrichtungen desselben Unternehmens hinsichtlich der Werbungskosten es erfordere, dass die Aufwendungen für die in dieser Einrichtung ausgeübte Tätigkeit auf die durch diese ausländische Einrichtung erzielten Gewinne angerechnet würden; zu diesen Aufwendungen zählten insbesondere die Entlohnungen und Sozialabgaben für die Arbeitnehmer. Der Ministerrat will so den vom Kläger vor dem vorlegenden Richter vorgebrachten Beschwerdegrund bestreiten, wonach die Bedingung der Anrechnung der Entlohnungen des Arbeitnehmers auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung nicht im Verhältnis zu den verfolgten Zielen stehen würde, weil der Arbeitnehmer vom guten Willen seines Arbeitgebers, der je nach seinen eigenen Interessen und ohne Absprache entscheide, abhängig sei, um in den Genuss der Steuerbefreiung für die erhaltenen Entlohnungen zu kommen oder nicht.

B.12. In der Auslegung von Artikel 230 Nr. 3 des EStGB 1992, nach der die Anrechnung der Entlohnungen eines gebietsfremden Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit bei einer ausländischen Einrichtung einer belgischen Gesellschaft ausübt, zwingend auf die Ergebnisse dieser ausländischen Einrichtung erfolgen muss, existiert der vom vorlegenden Richter angeführte Behandlungsunterschied nicht. Denn jeder Steuerpflichtige, der eine solche Tätigkeit im Ausland ausübt, ist von den belgischen Steuern befreit, da die Bedingung der Anrechnung seiner Entlohnungen auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung automatisch erfüllt ist.

B.13. Der Gerichtshof stellt fest, dass der Ministerrat dieser Auslegung selbst zu widersprechen scheint, wenn er in seinem Schriftsatz zu dem Sachverhalt der Streitsache, die dem vorlegenden Richter unterbreitet wurde, betont, dass die Nichtanrechnung der Entlohnungen auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung durch den Umstand gerechtfertigt gewesen sei, dass die ausländische Zweigniederlassung während der strittigen Steuerjahre Verluste gemacht habe, sodass die Muttergesellschaft « sie nicht noch mehr durch die Einbeziehung der strittigen Entlohnungen in die Aufwendungen belasten wollte ».

Der Text selbst der fraglichen Bestimmung scheint der vom Ministerrat vorgeschlagenen Auslegung ebenfalls zu widersprechen. Für die verschiedenen vorgenommenen Gesetzesänderungen, die in B.7 beschrieben sind, würde es nämlich überhaupt keinen Grund geben, wenn die Anrechnung der Entlohnungen auf die Ergebnisse einer im Ausland gelegenen Einrichtung automatisch und zwingend erfolgen würde.

Im Übrigen beabsichtigte der Gesetzgeber, wie in B.8 erwähnt, die Steuerbefreiung der Entlohnungen für eine Tätigkeit im Ausland mit der Frage der tatsächlichen Übernahme dieser Entlohnungen durch einen belgischen Schuldner zu verknüpfen. Eine solche Absicht scheint ebenfalls zu bestätigen, dass die fragliche Bestimmung nicht so ausgelegt werden kann, dass sie eine Pflicht zur Anrechnung der Entlohnungen auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung beinhaltet.

B.14. Der Gerichtshof muss sich somit zur Vereinbarkeit von Artikel 230 Nr. 3 des EStGB 1992 in der vom vorlegenden Richter vorgenommenen Auslegung äußern, wonach die Bedingung der Anrechnung der Entlohnungen auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung von einer Entscheidung abhängt, die von der Muttergesellschaft, zu der die ausländische Einrichtung gehört, getroffen wird.

B.15. In Anbetracht dessen, dass eine Zweigniederlassung nicht über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt, die von der Rechtspersönlichkeit der belgischen Gesellschaft, mit der sie verbunden ist, unabhängig ist, unterliegen die Gewinne, die von einer in einem Land ansässigen Zweigniederlassung, mit dem Belgien kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, erzielt werden, zusammen mit den von der Muttergesellschaft erzielten Gewinnen der Gesellschaftssteuer in Belgien. Die von der ausländischen Einrichtung im Namen der belgischen Gesellschaft gezahlte ausländische Steuer kann jedoch als

Werbungskosten berücksichtigt werden, sodass sie von der Besteuerungsgrundlage der inländischen Gesellschaft abgezogen werden kann (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 54).

Wie nämlich Artikel 75 des Königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung des EStGB 1992 vorsieht, wird der Gesamtbetrag des von der inländischen Gesellschaft erzielten Ergebnisses gegebenenfalls entsprechend seiner Herkunft aufgeschlüsselt nach:

1. in Belgien erzielttem Ergebnis,
2. im Ausland erzielttem Ergebnis, für das die Steuer ermäßigt wird,
3. im Ausland erzielttem Ergebnis, das aufgrund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist.

B.16.1. Unter Berücksichtigung der Vorschriften, denen die Buchhaltung und die Gesellschaftssteuer unterliegen, wenn die Entlohnungen der Arbeitnehmer bei der im Ausland ansässigen Zweigniederlassung einer belgischen Gesellschaft angerechnet werden, bewirkt diese Anrechenbarkeit, dass sich der Betrag der Einkünfte dieser Zweigniederlassung im Ausland und somit der Betrag der Besteuerungsgrundlage verringern, die für die Steuererhebung durch den ausländischen Staat zugrunde gelegt wird. Gibt es kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, werden die Einkünfte der Zweigniederlassung zu denen der inländischen Gesellschaft hinzugerechnet, um der Gesellschaftssteuer in Belgien unterworfen zu werden, während die im Ausland erhobenen Steuern zu den abzugsfähigen Aufwendungen gehören können.

Hingegen bewirkt die Anrechenbarkeit der Entlohnungen auf die Ergebnisse der belgischen Gesellschaft, dass sich die Einkünfte und somit deren Besteuerungsgrundlage für die Berechnung der in Belgien geschuldeten Steuer verringern. Zu diesen Einkünften kommen diejenigen hinzu, die durch die im Ausland ansässige Zweigniederlassung erzielt wurden und von denen auch hier die von dem ausländischen Staat erhobenen Steuern abgezogen werden können.

B.16.2. Es ist offenbar so, dass der Betrag der in Belgien erhobenen Gesellschaftssteuer je nachdem, ob der eine oder andere Fall zutrifft, variiert, was die Entscheidung, die Entlohnungen der Arbeitnehmer auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung oder auf die der belgischen Gesellschaft anzurechnen, möglicherweise beeinflusst.

B.16.3 Diese Entscheidung wirkt sich direkt auf die steuerliche Situation der betreffenden Arbeitnehmer aus. Denn in Bezug auf die von den gebietsfremden Arbeitnehmern geschuldete Steuer stellen – wie aus Artikel 228 § 2 Nr. 6 des EStGB 1992 hervorgeht – die Einkünfte, die in Belgien erzielt oder bezogen werden, die Berechnungsgrundlage der belgischen Steuer dar, was voraussetzt, dass die von den Arbeitnehmern erhaltenen Entlohnungen tatsächlich von einem belgischen Schuldner getragen werden. Eine solche Übernahme bedeutet, dass eine Handelsgesellschaft, wenn sie diese schuldet, die so an die Arbeitnehmer gezahlten Entlohnungen von ihren Ergebnissen abzieht.

B.17.1. Der Gesetzgeber konnte zu Recht der Auffassung sein, dass die Entlohnungen keine ausreichende Verbindung zu Belgien aufweisen, um als Einkünfte belgischer Herkunft betrachtet zu werden, die in Belgien der Einkommensteuer unterliegen, wenn eine im Ausland ansässige feste Niederlassung, die über ihre eigene Buchhaltung verfügt und den Steuervorschriften des Staates unterworfen ist, in dem sie sich befindet, die von ihren Arbeitnehmern für die von ihnen im Ausland ausgeübten Tätigkeiten bezogenen Entlohnungen übernimmt.

Da diese Entlohnungen, auch wenn sie von einem belgischen Schuldner gezahlt werden, tatsächlich zu Lasten einer ausländischen Einrichtung des belgischen Schuldners gehen und da sie der Steuer des Staates unterliegen, in dem sich diese Einrichtung befindet, ist es vernünftig gerechtfertigt vorzusehen, dass solche Entlohnungen, die in Belgien weder erzielt noch bezogen werden, wenn es mit dem betreffenden Staat kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gibt und um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, von der belgischen Steuer befreit sind, wie es Artikel 230 Nr. 3 des EStGB 1992 vorsieht.

B.17.2 Wie der Kläger vor dem vorlegenden Richter hervorhebt, ist eine solche Befreiung nicht zulässig, wenn die von dem Arbeitnehmer bezogenen Entlohnungen nicht auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung angerechnet werden. In einem solchen Fall sind

diese Entlohnungen, die von der belgischen Gesellschaft getragen werden, in der Tat als Einkünfte belgischer Herkunft anzusehen, die in Belgien steuerpflichtig sind.

Der Arbeitnehmer, der in dem ausländischen Staat wohnhaft ist, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, kann daher einer doppelten Besteuerung seiner Einkünfte unterliegen, wenn der Staat, in dem er wohnhaft ist und seine berufliche Tätigkeit ausübt, kein Abkommen zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung abgeschlossen hat.

B.17.3. Die finanzielle Situation des betreffenden Arbeitnehmers kann somit erheblich dadurch beeinträchtigt werden, ob die gemäß der fraglichen Bestimmung vorgeschriebene Bedingung der Anrechenbarkeit erfüllt ist oder nicht, während die Entscheidung, wie in B.16.2 erwähnt, die Entlohnungen auf die Ergebnisse der ausländischen Einrichtung anzurechnen, von einer finanziellen Wahl abhängt, die von der belgischen Gesellschaft, die diese Entlohnungen schuldet, getroffen wird. Eine solche Maßnahme ist hinsichtlich der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.18. In der in B.14 erwähnten Auslegung von Artikel 230 Nr. 3 des EStGB 1992 ist die Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

In der Auslegung, wonach sich die Anrechnung der Entlohnungen eines gebietsfremden Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit in einer ausländischen Einrichtung ausübt, auf die Ergebnisse dieser ausländischen Einrichtung, über die eine belgische Gesellschaft verfügt, aus der Entscheidung der belgischen Gesellschaft ergibt, verstößt Artikel 230 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Steuerjahre 2005 bis 2007 anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 26. April 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) J. Spreutels