

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 7490
Entscheid Nr. 184/2021 vom 16. Dezember 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 207 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern J.-P. Moerman, R. Leysen, Y. Kherbache, T. Detienne und S. de Bethune, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Entscheid vom 16. Dezember 2020, dessen Ausfertigung am 29. Dezember 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung, in Verbindung mit Artikel 79 des EStGB 1992, dahin ausgelegt, dass er auch auf ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile, die eine belgische Gesellschaft von einem ausländischen Unternehmen erhalten hat, Anwendung findet, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1.1. Die Artikel 194^{octies} bis 207 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) enthalten die näheren Regeln für die Feststellung des Nettoertrags im Rahmen der Gesellschaftssteuer.

Der Gerichtshof wird über Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 79 dieses Gesetzbuches in der auf die Steuerjahre 2008, 2009 und 2009 Spezial anwendbaren Fassung befragt. Die Regelung, die Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 enthielt, ist jetzt in abgeänderter Form Bestandteil von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992.

B.1.2. In der vor dem vorlegenden Richter anwendbaren Fassung bestimmte Artikel 207 Absätze 1 und 2 des EStGB 1992:

« Der König bestimmt die Weise, wie die in den Artikeln 199 bis 206 vorgesehenen Abzüge vorgenommen werden.

Keiner dieser Abzüge noch ein Ausgleich des Verlusts des Besteuerungszeitraums darf auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden, der aus den in Artikel 79 erwähnten ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen hervorgeht, noch auf erhaltene finanzielle Vorteile oder Vorteile jeglicher Art, die in Artikel 53 Nr. 24 erwähnt sind, noch auf die Grundlage der besonderen getrennten Steuer, die gemäß Artikel 219 auf nicht nachgewiesene Ausgaben oder Vorteile jeglicher Art festgelegt wird, noch auf den Teil der Gewinne, der für die in Artikel 198 Absatz 1 Nr. 12 erwähnten Ausgaben bestimmt ist, noch auf den Teil der Gewinne, die aus der

Nichteinhaltung von Artikel 194^{quater} § 2 Absatz 4 und der Anwendung von Artikel 194^{quater} § 4 hervorgehen ».

Der Gerichtshof wird nur insofern über Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 befragt, als er auf die ungewöhnlichen und freiwilligen Vorteile im Sinne von Artikel 79 des EStGB 1992 Anwendung findet, der festlegt:

« Berufliche Verluste können nicht von dem Teil der Gewinne oder Profite abgezogen werden, der aus ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen hervorgeht, die der Steuerpflichtige ungeachtet in welcher Form oder durch welches Mittel direkt oder indirekt von einem Unternehmen bezogen hat, dem gegenüber er sich direkt oder indirekt in einem Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit befindet ».

B.2.1. Nach Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 darf weder einer der in den Artikeln 199 bis 206 erwähnten Abzüge noch ein Ausgleich des Verlustes des Besteuerungszeitraums auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden, der aus den in Artikel 79 des EStGB 1992 erwähnten ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen hervorgeht.

B.2.2. Das Steuergesetz definiert nicht, was unter dem Begriff « ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile » zu verstehen ist. Nach Ansicht des Kassationshofs hat dieser Begriff eine weitere Tragweite als bloß Vorteile aus Geschäftsvorgängen, bei denen eine unmittelbare Gegenleistung fehlt oder diese Gegenleistung den üblichen Marktbedingungen nicht entspricht. Er erfasst auch Vorteile, die unter ungewöhnlichen Umständen im Rahmen von Geschäftsvorgängen erlangt wurden, die nicht durch wirtschaftliche Ziele, sondern nur durch steuerliche Absichten erklärt werden können (Kass., 29. April 2005, F.03.0037.N; 24. Mai 2019, F.16.0053.N).

B.2.3. Ein Vorteil ist « ungewöhnlich », wenn er im Widerspruch zum normalen Lauf der Dinge, den eingebürgerten Gepflogenheiten oder zu dem, was in ähnlichen Fällen gebräuchlich ist, steht. Ein Vorteil ist « freiwillig », wenn er gewährt wird, ohne die Ausführung einer Verpflichtung zu bilden, oder wenn er ohne irgendeine Gegenleistung gewährt wird.

B.3.1. Die vor dem vorlegenden Richter anhängige Streitigkeit bezieht sich auf den in den Artikeln 205^{bis} bis 205^{novies} des EStGB 1992 erwähnten Abzug für Risikokapital. Dieser Abzug wurde durch das Gesetz vom 22. Juni 2005 « zur Einführung eines Steuerabzugs für Risikokapital » eingeführt und hatte zum Ziel, die steuerliche Ungleichheit zwischen der

Finanzierung mit fremdem und eigenem Kapital zu beseitigen, indem Gesellschaften erlaubt wird, fiktive Zinsen, die hinsichtlich des Risikokapitals berechnet werden, von ihrer Besteuerungsgrundlage in Abzug zu bringen. Über diese Technik des sogenannten « fiktiven Zinsabzugs » werden Gesellschaften stimuliert, ihr Eigenkapital zu stärken (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1778/004, S. 3).

B.3.2. Da Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 auf die ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile im Sinne von Artikel 79 desselben Gesetzbuches verweist, ist dieser Begriff im vorerwähnten Sinne in Bezug auf alle in den Artikeln 199 bis 206 erwähnten Abzüge zu verstehen und deshalb auch in Bezug auf den - in der Ausgangstreitigkeit relevanten - Abzug für Risikokapital, der in den Artikeln 205*bis* bis 205*novies* des EStGB 1992 geregelt ist (Kass., 24. Mai 2019, F.16.0053.N). Nach Ansicht des Kassationshofs erlaubt diese Ausfüllung des Begriffs der ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile, die zweckwidrige Inanspruchnahme des Abzugs für Risikokapital zu bekämpfen (ebenda).

B.4.1. In der Ausgangstreitigkeit empfing eine belgische Gesellschaft, die zu einer multinationalen Gruppe gehörte, Zinsen für die Gewährung eines gruppeninternen Darlehens an ein ausländisches verbundenes Unternehmen und machte den Abzug für Risikokapital geltend. Nach Prüfung des Sachverhalts der Rechtssache stellt der vorlegende Richter fest, dass die Zinsen für das gruppeninterne Darlehen *at arm's length* seien und dass die Sacheinlage mittels einer Schuldforderung in die belgische Gesellschaft einen Geschäftsvorgang mit einer tatsächlichen Gegenleistung darstelle, aber dass die Vorteile im Rahmen von Geschäftsvorgängen erlangt worden seien, die nicht durch wirtschaftliche Ziele, sondern nur durch die steuerliche Absicht, den Abzug für Risikokapital geltend zu machen, erklärt werden könnten. Folglich muss dieser Geschäftsvorgang nach Ansicht des vorlegenden Richters als ungewöhnlicher Vorteil im Sinne von Artikel 79 des EStGB 1992 eingestuft werden, sodass der Abzug für Risikokapital im Sinne der Artikel 205*bis* bis 205*novies* des WIB 1992 grundsätzlich nicht gewährt werden könne.

B.4.2. Der vorlegende Richter stellt dem Gerichtshof gleichwohl die Frage, ob Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 79 desselben Gesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, dahin ausgelegt, dass er auch auf ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile, die eine belgische Gesellschaft von einem ausländischen Unternehmen erhalten habe, Anwendung finde. Die Berufungskläger vor dem

vorliegenden Richter führen an, dass die fraglichen Bestimmungen nur angewandt werden könnten, wenn die ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile von einem belgischen Unternehmen erlangt worden seien, und dass ihre Anwendung auf Vorteile, die von einem ausländischen Unternehmen erlangt worden seien, was in der Ausgangstreitigkeit der Fall sei, eine Gleichbehandlung zur Folge habe, die nicht sachlich gerechtfertigt sei.

B.5. Weder Artikel 79 des EStGB 1992 noch Artikel 207 Absatz 2 desselben Gesetzbuches definieren den räumlichen Geltungsbereich dieser Bestimmungen. Bis 2002 wandte die Steuerverwaltung diese Bestimmungen nur auf ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile an, die von belgischen Unternehmen erlangt wurden. Während der Vorarbeiten zum Gesetz vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten » erklärte der Minister der Finanzen jedoch, dass Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 auch auf ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile angewandt werden müsse, die von ausländischen Unternehmen gewährt worden seien. In den Vorarbeiten heißt es:

« La possibilité de compenser les avantages anormaux ou bénévoles reçus par les pertes de la période imposable peut également conduire à une allocation bénéficiaire exagérée pour la société bénéficiaire, des bénéfices qui ne sont en fait imposés nulle part. De ce fait, une double exonération d'impôt peut, entre autres, survenir.

C'est pourquoi, le gouvernement a considéré que l'asymétrie entre les pertes antérieures et les pertes de la période imposable doit être éliminée en empêchant la compensation entre les avantages anormaux ou bénévoles reçus et les pertes de la période imposable.

En outre, une application administrative plus stricte contribuera au fait que les transferts anormaux de bénéfices seront réprimés et cela au niveau international. Dans ce contexte, une déduction sur les avantages anormaux ou bénévoles reçus ne pourra plus être effectuée quand l'entreprise qui a consenti un avantage anormal ou bénévole est une entreprise établie à l'étranger » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 52).

Seitdem legt die Steuerverwaltung die fragliche Bestimmung in diesem Sinne aus und verweigert sie einen Abzug für den Teil des Ergebnisses, der aus ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen hervorgeht, auch wenn das Unternehmen, das einem belgischen Unternehmen einen solchen Vorteil gewährt hat, ein im Ausland ansässiges Unternehmen ist.

B.6.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

B.6.2. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.7.1. Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 ist eine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift. Sie soll die Steuererhebung bezüglich des Gewinns sicherstellen, der zwischen Gesellschaften, die zur gleichen Gruppe gehören, auf künstliche Weise auf die Gesellschaft verlagert wird, die über eine hohe Summe an Abzugspositionen verfügt, jedoch keinen ausreichenden Gewinn erwirtschaftet hat, um die Abzüge vollständig zu realisieren. Diese Verlagerung soll den steuerpflichtigen Gewinn der verlagernden Gesellschaft mithin reduzieren, während sie den verlagerten Gewinn bei der erlangenden Gesellschaft mit den Abzügen ausgleichen möchte. Um dieses Ergebnis zu verhindern, darf auf den verlagerten Gewinn nach der vorerwähnten Bestimmung gleichwohl kein einziger Abzug vorgenommen werden (Kass., 25. September 2020, F.19.0056.N). Die fragliche Bestimmung verfolgt folglich einen legitimen Zweck.

B.7.2. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Maßnahmen zu ergreifen, die darauf abzielen, Steuerumgehung zu bekämpfen und ihr abzuwehren. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. Steuermaßnahmen bilden nämlich einen wesentlichen Teil der Wirtschafts- und Sozialpolitik. Sie sichern nicht nur zu einem wesentlichen Teil die Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen; sie bieten dem Gesetzgeber auch die Möglichkeit, Lenkungs- und Korrekturmaßnahmen zu ergreifen und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

B.8.1. Die Gleichbehandlung belgischer Gesellschaften, unabhängig davon, ob sie einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil von einem belgischen oder einem ausländischen verbundenen Unternehmen erhalten haben, beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Erhalt eines solchen Vorteils.

B.8.2. Dieses Kriterium ist außerdem im Lichte des vom Gesetzgeber verfolgten Ziels der Bekämpfung von Missbrauch sachdienlich, da in beiden Fällen unerlaubte Gewinnverlagerungen verhindert werden sollen.

B.8.3. Beim Zustandekommen des Abzugs für Risikokapital hat der zuständige Minister betont, dass der Missbrauch dieser Steuerregelung bekämpft werden müsse (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1778/004, S. 36). In einem Rundschreiben vom 3. April 2008 verdeutlicht der Minister:

« Sa stabilité et sa pérennité dépendent toutefois du bon usage qu'en feront les entreprises. Il est en effet essentiel que les entreprises confortent cette mesure par leur comportement (‘ *uti non abuti* ’), particulièrement en évitant de mettre en place des plannings agressifs par des constructions visant à accroître de manière purement artificielle leurs possibilités de déduction.

[...]

Le fonctionnaire-taxateur devra vérifier, le cas échéant, si le résultat sur lequel la société entend imputer la déduction pour capital à risque ne provient pas d'une opération obtenue dans des circonstances anormales et justifiée non par des objectifs économiques mais uniquement par des fins fiscales » (Rundschreiben Nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008) vom 3. April 2008).

B.8.4. Die Berufungskläger vor dem vorlegenden Richter führen an, dass die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, zu der sich der Gerichtshof äußern solle, nicht auf einem sachdienlichen Kriterium beruhe, da die Gewährung eines ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils seitens eines ausländischen Unternehmens zugunsten eines belgischen Unternehmens mit keinen Nachteilen für die belgische Staatskasse verbunden sei.

Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, wie die fraglichen Bestimmungen, dienen nicht so sehr dazu, möglichst viele Mittel für die Staatskasse einzutreiben, als vielmehr dazu, die Entscheidung für künstliche steuerliche Konstruktionen zu bestrafen, wenn für diese Entscheidung keine einzige sonstige Erklärung besteht als die Absicht, einen Steuervorteil in

Widerspruch zu dem Ziel zu erlangen, das der Einführung dieses Vorteils zugrunde lag. Im Übrigen kann die durch die fraglichen Bestimmungen beabsichtigte Missbrauchsbekämpfung sehr wohl die belgische Staatskasse benachteiligen, nämlich sofern ein Abzug erlangt wird, während andernfalls belgische Steuer zu zahlen wäre.

B.9. Der Gerichtshof muss allerdings noch prüfen, ob die fraglichen Bestimmungen in der in B.1.1 erwähnten Fassung womöglich mit unverhältnismäßigen Folgen verbunden sind, wenn sie so ausgelegt werden, dass sie auf ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile Anwendung finden, die eine belgische Gesellschaft von einem mit ihr verbundenen ausländischen Unternehmen erhalten hat.

B.10.1. Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 findet nur Anwendung, wenn sich herausstellt, dass die ungewöhnlichen und freiwilligen Vorteile im Sinne von Artikel 79 desselben Gesetzbuches vorliegen, das heißt, dass die Steuerverwaltung sich nicht darauf beschränken kann, im Voraus festgelegte allgemeine Kriterien anzuwenden, sondern in jedem Einzelfall prüfen muss, ob die Bedingungen der vorerwähnten Bestimmungen erfüllt sind.

B.10.2. Die Beweislast für das Vorliegen eines ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils, dessen Umfang sowie das Verhältnis der gegenseitigen Abhängigkeit trägt die Steuerverwaltung. Der Steuerpflichtige trägt die Beweislast für die wirtschaftlichen Umstände, die er zur Rechtfertigung der Geschäftsvorgänge anführt, die grundsätzlich einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil darstellen (Kass., 2. April 2021, F.19.0111.N).

B.10.3. Die Entscheidung der Steuerverwaltung kann gerichtlich angefochten werden und daher für nichtig erklärt werden, wenn ein Vorteil, der von einem ausländischen Unternehmen gewährt wird, von der Steuerverwaltung zu Unrecht als ungewöhnlicher oder freiwilliger Vorteil eingestuft wird.

B.11.1. Die Berufungskläger vor dem vorlegenden Richter führen an, dass die Anwendung der fraglichen Bestimmungen mit unverhältnismäßigen Folgen verbunden sei, sofern die ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile von einem ausländischen Unternehmen gewährt werden, da dies zu einer Doppelbesteuerung führen könne, wenn die Gewährung des Vorteils auch im Wohnsitzstaat des Gewährenden besteuert wird.

B.11.2. Aufgrund des Grundsatzes der Steuerhoheit des Staates kann der Gesetzgeber die Steuerpolitik führen, die er als wünschenswert erachtet und bestimmt er die für die in Belgien niedergelassenen Steuerpflichtigen geltende Steuerregelung, vorbehaltlich seiner internationalen Verpflichtungen und der relevanten Verfassungsregeln.

B.11.3. Im Rahmen der in Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union gewährleisteten Niederlassungsfreiheit hat der Gerichtshof der Europäischen Union entschieden, dass, wenn ein Mitgliedstaat die von einer gebietsansässigen Gesellschaft an eine gebietsfremde Gesellschaft derselben Unternehmensgruppe gezahlten Zinsen ganz oder teilweise als ausgeschüttete Gewinne ansieht, nachdem er festgestellt hat, dass es sich hierbei um eine rein künstliche Konstruktion handelt, deren Zweck es ist, der Anwendung seines Steuerrechts zu entgehen, von diesem Mitgliedstaat in diesem Fall nicht verlangt werden darf, dafür zu sorgen, dass der Staat des Sitzes der zweiten Gesellschaft die erforderlichen Schritte unternimmt, um zu verhindern, dass auf der Ebene dieser Unternehmensgruppe die als Dividende eingestufte Zahlung sowohl im Mitgliedstaat des Sitzes der ersten Gesellschaft als auch in demjenigen der zweiten Gesellschaft als solche besteuert wird (EuGH, 13. März 2007, C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, Randnr. 88).

B.12.1. Hinsichtlich der Anwendung des vergleichbaren Artikels 26 des EStGB 1992 in der Situation, in der eine belgische Gesellschaft einem anderen in Belgien ansässigen Unternehmen, mit dem ein Verhältnis der gegenseitigen Abhängigkeit besteht, einen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteil gewährt, hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 151/2008 vom 6. November 2008 entschieden, dass die Besteuerung aufseiten des zweiten Unternehmens ohne Möglichkeit des Abzugs für das erste Unternehmen, was die angefochtenen Bestimmungen zur Folge haben konnten, nicht ungerechtfertigt war. Der Gerichtshof begründete diese Schlussfolgerung mit der Art des betreffenden Vorteils, nämlich seinem ungewöhnlichen oder freiwilligen Charakter. Der Gerichtshof äußerte folgende Erwägungen:

« B.10.4. Zwar kann die angefochtene Maßnahme dazu führen, dass der Abzug der gewährten Vergütungen auf Seiten desjenigen, der sie gewährt hat, abgelehnt wird, auch wenn es sich um ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile handelt, die auch auf Seiten des Empfängers besteuert werden.

Im vorliegenden Fall konnte der Gesetzgeber 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 angefochtene Maßnahme dieser Gefahr vorbeugen kann, entbehrt sie nicht einer vernünftigen Rechtfertigung ».

B.12.2. In seinem Entscheid Nr. 149/2013 vom 7. November 2013 hat der Gerichtshof diese Erwägungen übernommen und daraus abgeleitet, 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.

B.12.3. Diese Feststellung gilt auch für die Situation, die in Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 geregelt ist. Das legitime Ziel des Gesetzgebers, die Inanspruchnahme des Abzugs für Risikokapital zu verweigern, wenn rein künstliche Konstruktionen geschaffen werden, die mit der wirtschaftlichen Wirklichkeit in keiner Weise im Zusammenhang stehen, kann es vernünftigerweise rechtfertigen, dass dem Empfänger des Vorteils der Abzug verweigert wird und dieser Vorteil tatsächlich beteuert wird, selbst wenn er bereits bei der Festlegung des steuerpflichtigen Einkommens des Gewährenden berücksichtigt worden sein soll.

B.13.1. Die fraglichen Bestimmungen können nur zu einer Doppelbesteuerung führen, wenn der ausländische Gewährende des ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils in dem Staat, in dem er ansässig ist, für die Gewährung dieses Vorteils tatsächlich besteuert wird.

B.13.2. In diesem Zusammenhang muss in erster Linie darauf hingewiesen werden, dass, wenn verbundene Unternehmen in verschiedenen Staaten ansässig sind, die Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen sind, die meistens auf dem « Bilateralen Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen » (nachstehend: OECD-Musterabkommen) beruhen und die das Ziel verfolgen, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Artikel 79 und 207 des EStGB 1992 können nur angewandt werden, sofern sie mit diesen Abkommen im Einklang stehen.

B.13.3. Ferner muss bei der Anwendung des Steuergesetzes auf grenzüberschreitende Handels- und Finanzbeziehungen Artikel 185 § 2 des EStGB 1992 berücksichtigt werden.

Aufgrund von Artikel 185 § 2 Absatz 1 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 in der für die Steuerjahre 2008 und 2009 geltenden Fassung konnte eine belgische Niederlassung einer ausländischen Gesellschaft bei der Steuerverwaltung beantragen, ihren steuerlichen Gewinn unter bestimmten Voraussetzungen nach unten anzupassen. Das ist der Fall, « wenn in die Gewinne [dieser] 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 ».

Das Ziel bestand daher darin, sicherzustellen, dass die Besteuerungsgrundlage, die das Ergebnis von grenzüberschreitenden Beziehungen zwischen verbundenen Gesellschaften ist, angepasst werden kann, um das *Arm's-Length*-Prinzip zu berücksichtigen und so eine mögliche Doppelbesteuerung zu vermeiden.

B.13.4. Folglich konnte der steuerliche Gewinn des Empfängers des ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteils nach dieser Bestimmung nach unten angepasst werden, wobei dann Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 nicht zur Anwendung gelangen konnte, da die Anpassung nach unten gemäß Artikel 185 § 2 Absatz 1 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 zur Folge hat, dass diese Vorteile nicht mehr Bestandteil der Besteuerungsgrundlage der belgischen Gesellschaft sind (*Fragen und Antworten*, Kammer, 2005-2006, 15. Mai 2006, QRVA 51-121, SS. 23471-23473).

B.13.5. Allerdings erfolgt die Anpassung nach unten gemäß Artikel 185 § 2 Absatz 1 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 nicht automatisch und kann die Steuerverwaltung die Anpassung verweigern, und dementsprechend Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 anwenden, wenn sie die Anpassung nach oben durch die ausländische Steuerverwaltung nicht für gerechtfertigt erachtet. Wenn der eine beteiligte Staat eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns in Bezug auf den Steuerpflichtigen vornimmt, der in seinem Hoheitsgebiet niedergelassen ist, während der andere beteiligte Staat mit dieser Anpassung nicht einverstanden ist und daher keine entsprechende Anpassung nach unten vornimmt, ist es deshalb nicht ausgeschlossen, dass ein Teil des Gewinns doppelt besteuert wird.

B.13.6. Wenn eine Streitigkeit über eine mögliche Doppelbesteuerung in einem grenzüberschreitenden Kontext zwischen den beteiligten Parteien entsteht, können die spezifischen Streitschlichtungsverfahren in Anspruch genommen werden, die in den Doppelbesteuerungsabkommen, in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens oder betreffend die Europäische Union im Übereinkommen vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (das sogenannte Schlichtungsübereinkommen) geregelt sind.

B.14. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen ist Artikel 207 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 79 des EStGB 1992 in der auf die Steuerjahre 2008 und 2009 anwendbaren Fassung nicht mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung unvereinbar, sofern er auch auf ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile Anwendung findet, die eine belgische Gesellschaft von einem mit ihr verbundenen ausländischen Unternehmen erhalten hat.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 207 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 79 dieses Gesetzbuches in der auf die Steuerjahre 2008 und 2009 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Dezember 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) L. Lavrysen