

Geschäftsverzeichnissnr. 1843
Urteil Nr. 45/2001 vom 18. April 2001

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 21 und 48 § 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, erhoben von der Groupement d'achat Clé d'or AG.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Vorsitzenden M. Melchior, den Richtern L. François, P. Martens, A. Arts, R. Henneuse und E. De Groot, und dem emeritierten Vorsitzenden G. De Baets gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 10. Dezember 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 13. Dezember 1999 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Groupement d'achat Clé d'or AG, mit Gesellschaftssitz in 4960 Bassenge, rue des Peupliers 9, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 21 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, durch den Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) abgeändert wird, und hilfsweise von Artikel 48 § 2 desselben Gesetzes (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. Juni 1999).

II. *Verfahren*

Durch Anordnung vom 13. Dezember 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 25. Januar 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 4. Februar 2000.

Der Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, hat mit am 7. März 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 2. Mai 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief notifiziert.

Die klagende Partei hat mit am 25. Mai 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 31. Mai 2000 und vom 29. November 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 10. Dezember 2000 bzw. 10. Juni 2001 verlängert.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 2000 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 10. Januar 2001 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 22. Dezember 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 10. Januar 2001

- erschienen

. RAL. Foguene und RA C. Vandevyver, in Lüttich zugelassen, für die klagende Partei,

- . RA A. Dayez loco RA P. Peeters, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter L. François und E. De Groot Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

In bezug auf das Interesse der klagenden Partei

A.1. Als gebietsansässige Gesellschaft, die der Körperschaftsteuer und der angefochtenen Bestimmung unterliege, ist die klagende Partei der Auffassung, sie weise das erforderliche Interesse nach, um deren Nichtigkeitklärung zu beantragen.

Zur Hauptsache

In bezug auf Artikel 21

A.2.1. Die Klägerin legt hauptsächlich dar, Artikel 21 des angefochtenen Gesetzes, der nicht den Begriff der « verschleierte Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen » erläutere, schaffe eine Diskriminierung zwischen den der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, denen aufgrund dieser Bestimmung eine Veranlagung von 300 Prozent auf diese Gewinne (zu denen in Ermangelung einer Erläuterung alle Berichtigungen der Besteuerungsgrundlage, einschließlich derjenigen der verworfenen Ausgaben, gehören könnten) auferlegt werden könne, und den der Personensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen; wenn letztere eine Tätigkeit ausübten, die Gewinne im Sinne von Artikel 23 § 1 Nr. 1 EStGB 1992 abwerfe, und von ihrem Bruttoeinkommen Unkosten abzögen, die nicht die in Artikel 49 desselben Gesetzbuches festgelegten Kriterien erfüllten, würden sie auf diese Unkosten besteuert, die in den zu versteuernden Gewinn aufgenommen würden und zu einer Besteuerung zum marginalen Satz führten. Der höchste marginale Satz betrage 55 Prozent.

Selbst wenn Artikel 198 Nr. 1 EStGB 1992 es erlaube, die betreffende Veranlagung abzuziehen, erleide die Gesellschaft eine viel höhere Besteuerung, obwohl sie sich in einer Situation befinde, die, wenn nicht identisch, zumindest doch vergleichbar sei.

A.2.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß der Begriff der verschleierten Gewinne deutlich von demjenigen der anderen Elemente der Besteuerungsgrundlage zu unterscheiden sei; neben den Erklärungen des Ministers anlässlich der Ausarbeitung des Gesetzes (in bezug auf die schwarz erzielten Umsätze, mit denen auf verdeckte Weise ähnliche Ausgaben beglichen würden wie diejenigen, auf die sich Artikel 21 EStGB 1992 beziehe) sehe das EStGB 1992 in Artikel 183 vor, daß der Betrag der Einkünfte, die der Körperschaftsteuer unterlägen, nach den Regeln festgesetzt werde, die hinsichtlich der Personensteuer auf die Gewinne anwendbar seien, und in Artikel 185, daß die Gesellschaften auf den Gesamtbetrag der Gewinne zu besteuern seien. Die in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen verschleierten Gewinne seien folglich unter Bezugnahme auf Artikel 24 EStGB 1992 festzusetzen, mit Ausnahme der in Artikel 24 Absatz 1 Nrn. 2 bis 4 EStGB 1992 vorgesehenen Rücklagen, die ausdrücklich durch den durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 eingefügten Artikel 219 Absatz 3 EStGB 1992 ausgeschlossen seien.

Die verworfenen Ausgaben könnten ebenfalls nicht verschleierte Gewinnen gleichgestellt werden, weil sie grundsätzlich in der Buchführung und in der Steuererklärung auftauchen und bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage berücksichtigt würden.

Folglich seien die «verschleierte Gewinne» gegebenenfalls der Teil der Gewinne, der nicht in den Einkünften des Unternehmens enthalten sei und im Falle einer Gesellschaft dem Gesellschaftsvermögen entzogen worden sei. Es handele sich mit anderen Worten um «schwarze» oder, einfacher ausgedrückt, um nicht in der Buchhaltung eingetragene Einnahmen.

A.2.3. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß die Klägerin nicht nachweise, inwiefern Gesellschaften und natürliche Personen, die von der Definition her so unterschiedliche und tatsächlich einer unterschiedlichen Steuer unterliegende Steuerpflichtige seien, auch wenn es eine Reihe von gemeinsamen Regeln und Grundsätzen gebe, miteinander verglichen werden sollten. Das Problem, das durch die angefochtene Bestimmung gelöst werden solle, stelle sich jedoch nur für Gesellschaften, da die bloße Verweigerung der Abzugsfähigkeit der in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Summen (Entlohnungen, Provisionen, usw.) dazu führen würde, daß sie wieder in die Besteuerungsgrundlage aufgenommen und zum Satz von 40,17 Prozent besteuert würden (39 Prozent + 3 Prozent zusätzliche Krisenabgabe gemäß Artikel 463*bis* EStGB 1992), das heißt deutlich unterhalb der Sätze, die auf diese Beträge angewandt worden wären, wenn sie wie bei der Personensteuer besteuert worden wären. Folglich ergebe sich ein eindeutiger Steuervorteil für die Gesellschaften, wenn sie ihr Personal «schwarz» bezahlten. Dies sei nicht der Fall für natürliche Personen, da der betreffende Betrag stufenweise dem progressiven Steuersatz unterliege, sobald er in die Besteuerungsgrundlage aufgenommen worden sei.

A.2.4. Selbst in der Annahme, daß die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen vergleichbar wären, erhielten die natürlichen Personen nach Auffassung des Ministerrates keineswegs einen ungerechtfertigten Vorteil, denn die Besteuerung von verschleierten Gewinnen führe für die Gesellschaft zur «Eintragung der getrennten Veranlagung von 309 Prozent (abzugsfähig als Werbungskosten, die für die vorliegende Berechnung nicht berücksichtigt würden), was bedeute, daß die Gesellschaft bei gesamten Wirtschaftskosten von 100 einen Betrag von $100 - [100 \times 309 / (100 + 309)] = 24,45$ an verschleierten Gewinnen verteilen könne nach Abzug der diesbezüglichen getrennten Veranlagung von 75,55 Prozent; bei der Personensteuer habe die Festsetzung von verschleierten Gewinnen auf einen Betrag zum Gegenwert 100 die Erhöhung der besteuerebaren Gewinne und folglich der Sozialabgaben als selbständig Erwerbstätiger zur Folge, das heißt in der Annahme von Sozialabgaben in Höhe von 20,2 Prozent und einer Veranlagung im Rahmen der Personensteuer in Höhe von 60,61 Prozent (55 Prozent x 1,07 PSt/Gem. x 1,03 zusätzliche Krisenabgabe) eine Steuer von $[(100 - 20,2) \times 0,6061] = 48,36$ und ein Nettoergebnis von $[100 - (20,2 + 48,36)] = 31,44$ ». Da außerdem nur die natürlichen Personen dem Sonderbeitrag zur sozialen Sicherheit und gegebenenfalls der Erhöhung für nicht geleistete oder unzureichende Steuervorauszahlungen unterlägen, könne man folglich nicht schlußfolgern, daß diese günstiger behandelt würden.

Wenn Vergleiche zwischen der steuerlichen Behandlung von nicht vergleichbaren Situationen zu vermeiden seien, müsse umgekehrt hervorgehoben werden, daß die angefochtene Bestimmung darauf ausgerichtet sei, eine spezifische Situation für gebietsansässige Gesellschaften auf die angemessenste Weise zu behandeln, wobei für sie die getrennte Veranlagung eine Steuer pauschaler Art darstelle (angesichts dessen, daß die verschleierte Gewinne endgültig dem Gesellschaftsvermögen entzogen worden seien und ihr Empfänger nicht bestimmt worden sei), und ein Gleichgewicht wiederherzustellen zwischen den Gesellschaften, die ihre angegebenen Einkünfte zur Zahlung der in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Ausgaben verwendeten, und denjenigen, die solche Zahlungen auf verdeckte Weise tätigten, dies ohne irgendeinen steuerlichen oder sozialen Abzug, anhand von verschleierten Gewinnen. Durch die angefochtene Bestimmung könne folglich die gleichwertige steuerliche Behandlung von Gesellschaften, die sich in objektiv vergleichbaren Situationen befänden, verbessert und Steuerhinterziehung vermieden werden, da die Erhöhung der Veranlagung von 200 auf 300 Prozent durch das Gesetz vom 30. März 1994 gerade mit dem Bemühen begründet worden sei zu vermeiden, daß die Zahlung von schwarzen Löhnen, geheimen Provisionen, usw., steuerlich vorteilhaft wäre.

A.2.5. Die Klägerin erwidert, daß tatsächlich zahlreiche Unterschiede zwischen den Steuerpflichtigen bestünden, je nachdem, ob sie der Personensteuer oder der Rechtspersonensteuer unterlägen, doch der Begriff des Gewinns sei in beiden Regelungen der gleiche, und nur in der Regelung der Körperschaftsteuer gebe es den

Begriff der verschleierte Gewinne, ohne daß er jedoch deutlich erläutert werde; in den Vorarbeiten werde in der Tat auf ungenaue Weise hingewiesen auf die von einem Unternehmen schwarz erzielten Umsätze, deren Ertrag zur verschleierte Zahlung von Ausgaben der gleichen Art, wie sie in Artikel 21 EStGB 1992 vorgesehen seien, diene, den etwaigen Anteil der Gewinne, der nicht in den Einkünften des Unternehmens enthalten sei und bei einem Unternehmen dem Gesellschaftsvermögen entzogen sei, die « schwarzen » oder ganz einfach nicht verbuchten Einnahmen, oder aber die anderen Gewinne als diejenigen, die entweder als Berufseinkünfte auf Seiten der Betriebsleiter der betroffenen Gesellschaft mit ihrem Einverständnis versteuert oder nach Anpassung der Buchführung in das Gesellschaftsvermögen aufgenommen würden.

Sobald Gewinne (ein Begriff, der im Gesetzbuch ebenso verwendet werde wie « Ergebnis » oder « Einkünfte ») verschleiert werden könnten, weil entweder gewisse Erträge nicht eingetragen worden seien oder weil gewisse Auslagen absichtlich zu Unrecht eingetragen worden seien (in beiden Fällen werde es einen Unterschied zwischen dem tatsächlichen und dem offensichtlichen Ergebnis geben, der einem verschleierten Gewinn entsprechen könne), könnten beide Fälle zur Zahlung der Veranlagung Anlaß geben, auch wenn in den Vorarbeiten nur der Fall der verschleierten Einnahmen vorgesehen gewesen sei.

A.2.6. Die Klägerin führt ferner an, daß hinsichtlich verschleierter Transaktionen eine Gesellschaft und ein Einzelunternehmen sich in derselben Lage befänden, da diese Einnahmen entweder im Besitz des Unternehmers oder im Besitz der Betriebsleiter der Gesellschaft bleiben könnten (in diesem Fall würden die aufgrund des Sozialstatuts der Selbständigen geschuldeten Beiträge umgangen, ebenso wie die Personensteuer) und ebenfalls zur Zahlung von schwarzen Gehältern dienen könnten (in diesem Fall würden neben der normalerweise von den Arbeitnehmern geschuldeten Personensteuer die Beiträge dieser Arbeitnehmer zur sozialen Sicherheit umgangen).

A.2.7. Sie führt an, daß der Behandlungsunterschied, ausgehend von den vom Ministerrat genannten Zahlen, den Gesellschaften eine unverhältnismäßige Belastung auferlege; er lege nämlich dar, daß eine Gesellschaft bei Wirtschaftskosten von 100 auf verschleierte Weise 24,45 verteilen könne. Dies bedeute, daß bei einem verschleierten Gehalt von 100 die Steuerbelastung für die Gesellschaft 309 betrage, während bei natürlichen Personen für einen Lohn von 100 die Kosten 68,56 (20,2 Sozialbeiträge und 48,36 Steuern) betragen, und dies obwohl die natürliche Person die Steuer mit einem besteuerten Einkommen bezahlen müsse, während die Gesellschaft die Belastung abziehen könne.

A.2.8. Die Klägerin räumt ebenso wie der Ministerrat ein, daß im Falle von verschleierten Einkünften der Gesetzgeber ein legitimes Ziel verfolge, vertritt aber die Ansicht, daß selbst dann, wenn die Wiedereingliederung der schwarz ans Personal verteilten verschleierten Gewinne in der Besteuerungsgrundlage schwerwiegender sei für eine natürliche Person als für eine Gesellschaft, weil der marginale Satz der Personensteuer höher sei und Veranlagungen hinzukämen, dennoch die angefochtene Maßnahme eine Wirkung habe, die über einen Ausgleich dieses Unterschieds hinausgehe, weil der Gesetzgeber zu Lasten der natürlichen Personen keine Veranlagung zum Ausgleich der umgangenen Sozialbeiträge der Arbeitgeber und der Betroffenen selbst vornehme. Dies gelte um so mehr, als der Text auf andere Fälle angewandt werden könnte als auf verschleierte Einnahmen (ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile) und keinerlei betrügerische Absicht erfordere.

A.3.1. Die Klägerin führt ferner an, daß der obenerwähnte Artikel 21 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, da die beanstandete Veranlagung sich auf verschleierte Gewinne beziehe, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkämen, so daß sie nicht auf die anderen der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen anwendbar sei.

A.3.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß diese Beschwerde jeder Grundlage entbehre, weil die betreffende Bestimmung sich auf alle der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen beziehe; die angefochtene Bestimmung gehöre nämlich zu Titel III « Körperschaftsteuer » des EStGB 1992, der sich ohne Unterschied auf sämtliche gebietsansässigen Gesellschaften im Sinne von Artikel 2 dieses Gesetzbuches beziehe.

A.3.3. Die Klägerin erwidert, daß hinsichtlich der Beschaffenheit der « verschleierten Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen » und der Weise, wie diese festgestellt würden, erhebliche Unterschiede unter den Gesellschaften bestünden. Der Text könne jedoch auf die Nichtbuchung von Ergebnissen oder die Buchung nicht bestehender Unkosten Anwendung finden und erfordere keinerlei Hinweis

auf Betrug oder Absicht der Steuerhinterziehung; ungeachtet der Aussagen des Ministerrates könne die Steuerverwaltung fiktive Rechnungen und Ausgaben, die nicht die Bedingungen von Artikel 49 EStGB 1992 erfüllten, miteinander gleichstellen, oder die Fälle, in denen sie feststelle, daß ein Umsatz bewußt nicht angegebenen worden sei, sowie diejenigen, in denen sie den Umsatz wiederherstelle anhand von Vermutungen und auf der Grundlage bekannter Elemente (beispielsweise der Gesamtbetrag der ausgegangenen Einkäufe) und indem sie durch eine Vermutung (gleiche Gewinnspanne wie im Vorjahr) ein unbekanntes Element bestimme (den Umsatz), der vermutlich der Wirklichkeit entspreche (was oft zu einer höheren Besteuerungsgrundlage als der angegebenen Summe führe). Da die Buchführung in den Augen der Verwaltung keinen Wert habe und das Gesetz den Begriff der «beweiskräftigen Buchführung» nicht definiere, liege eindeutig Rechtsunsicherheit vor.

A.3.4. Die Klägerin ist der Auffassung, daß die Diskriminierung, die darin bestehe, daß betrügerische Transaktionen und Steuerberichtigungen in Ermangelung irgendeines Betrugs auf die gleiche Weise behandelt würden, noch dadurch verstärkt werde, daß der neue Artikel 219 EStGB 1992 ausdrücklich die Gewinne im Sinne von Artikel 24 Nrn. 2 bis 4 EStGB 1992 ausschließe, so daß eine betrügerische Unterbewertung der Lagerbestände zum normalen Satz der Körperschaftsteuer zu versteuern sei (gegebenenfalls mit einer Steuererhöhung), während ein anlässlich der Wiederherstellung des Umsatzes festgestellter zusätzlicher Umsatz zu einem Satz von 309 Prozent besteuert werden könne, selbst wenn er nicht auf einen Betrug zurückzuführen sei. Zwar könne in diesem Fall durch den Verwaltungskommentar die Veranlagung durch Anpassung der Buchführung vermieden werden, doch hierbei handle es sich nur um eine Toleranz der Verwaltung.

In bezug auf Artikel 48 § 2

A.4.1. Die Klägerin legt hilfsweise dar, daß Artikel 48 § 2 dem obenerwähnten Artikel 21 Rückwirkung verleihe, da er ab dem Veranlagungsjahr 1999 anwendbar sei, das heißt für Gesellschaften, die ihr Geschäftsjahr am 31. Dezember abschließen, ab dem 1. Januar 1998. Indem Artikel 48 § 2 es somit ermögliche, daß die beanstandete Veranlagung für dieses Geschäftsjahr zu zahlen sei, obwohl bei der Aufstellung des Jahresabschlusses diese Strafe nicht angewandt werden können, verstoße er gegen den allgemeinen Rechtsgrundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze und gegen die Grundprinzipien der Rechtssicherheit und des Verbots jeder rückwirkenden Bestrafung, das in Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention vorgesehen sei, und auf diese Grundsätze könne jeder Rechtsunterworfenen und jeder Steuerpflichtigen sich zu Recht berufen.

A.4.2. Die Aussagen des Ministers bei der Ausarbeitung des Gesetzes, wonach die Abänderung lediglich dazu diene, die These der Verwaltung zu bestätigen (wonach verschleierte Gewinne den zu 300 Prozent versteuerten geheimen Provisionen gleichzusetzen seien) und folglich keine eigentliche Abänderung darstelle, könne die Klägerin nicht annehmen; sie sei der Auffassung, daß das angefochtene Gesetz kein Auslegungsgesetz sei und daß im Gegensatz zu den Darlegungen des Ministers die Rechtsprechung in jüngster Zeit keine Entwicklung erlebt habe, die dazu führe, daß von der Verwaltung (die die betreffende Veranlagung aufzuerlegen gedachte) verlangt werden könne nachzuweisen, daß ein verschleierter Gewinn bestehe (ein höherer Gewinn als der in der Erklärung angeführte Gewinn) und daß dieser Gewinn aus dem Gesellschaftsvermögen herausgenommen und für Ausgaben verwendet worden sei, auf die sich Artikel 57 EStGB 1992 beziehe; die Rechtsprechung verlange, daß die Verwaltung den Beweis erbringe, daß verschleierte Gewinne bestünden, die nicht im Gesellschaftsvermögen enthalten seien und daß diese verschleierten Gewinne unbekanntem Empfängern zugeteilt worden seien, wobei das letztere Element anhand von Vermutungen festgestellt werden könne, wenn das erstere mit Sicherheit nachgewiesen worden sei.

Doch indem die Verwaltung sich weigere, die Buchführung der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, und zur theoretischen Wiederherstellung des Umsatzes übergehe, um das Bestehen eines verdeckten Gewinns nachzuweisen, habe sie eine Überlegung angewandt, die auf einer Folge von Vermutungen beruht habe, und dies sei von der Rechtsprechung verworfen worden.

Der angefochtene Text sei also nicht auslegend. Er bestätige keinen Trend in der Rechtsprechung. Er diene im Gegenteil dazu, eine auf einer Folge von Vermutungen beruhende Veranlagung legal zu machen.

A.4.3. Der Ministerrat erinnert daran, daß der Minister bei der Ausarbeitung des Gesetzes erklärt habe, die Rechtsprechung sei nicht beständig, im Gegensatz zum Standpunkt seiner Verwaltung in bezug auf die Gleichstellung von verschleierte Gewinnen mit geheimen Provisionen. Dieser Standpunkt habe bereits während der vorangegangenen Veranlagungsjahre bestanden – das Gesetz diene lediglich dazu, ihn zu bestätigen – und sei im Verwaltungskommentar zum EStGB 1992 ausgedrückt. Diese Gleichstellung, die sich aus dem gesunden Menschenverstand ergebe, stehe hier nicht zur Diskussion.

Der Ministerrat ist im Gegensatz zur Klägerin der Auffassung, daß anhand einer Rechtsprechung des Kassationshofes (4. März 1969, *Pas. I*, 596) die Feststellung erlaubt gewesen sei, daß es der Verwaltung ursprünglich ausgereicht habe, nachzuweisen, daß verschleierte Gewinne nicht im Gesellschaftsvermögen enthalten gewesen seien, um die getrennte Veranlagung anwenden zu können, ohne außerdem nachweisen zu müssen, daß sie auf Seiten der unbekanntem Empfänger Einkünfte darstellten, auf die sich Artikel 57 EStGB 1992 beziehe; doch das Urteil vom 26. Mai 1994 habe verlangt, daß die Verwaltung das Vorhandensein von verschleierte Gewinnen einerseits und der Tatsache, daß sie aus dem Vermögen des Unternehmens entnommen und für Ausgaben im Sinne des obengenannten Artikels 57 verwendet worden seien, andererseits beweise. Die anscheinend vom Kassationshof angenommene Möglichkeit, diesen doppelten Beweis durch Vermutungen zu erbringen, sei von den zur Hauptsache befindenden Richtern oft abgelehnt worden. Durch das angefochtene Gesetz könne die Verwaltung der Bürde dieses doppelten Beweises entgehen und zur vorherigen Rechtsprechung zurückkehren; es habe somit eine auslegende Tragweite.

A.4.4. Der Ministerrat vertritt für den Fall, daß das Gesetz rückwirkend und nicht auslegend sein sollte – was er bestreitet –, den Standpunkt, daß es nicht den Grundsatz der Rechtssicherheit, der einer Rückwirkung des Gesetzes entgegenstehe, verletze; das legitime Vertrauen der Klägerin habe nicht getäuscht werden können, da die Abänderung sich nicht auf den Grundsatz der Gleichstellung der verschleierte Gewinne mit den in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Ausgaben beziehe, sondern auf den von der Verwaltung verlangten Beweis, und da deren Standpunkt sowohl hinsichtlich des Grundsatzes als auch des Beweises sich nie geändert habe, so daß die Klägerin bereits vor der Annahme der angefochtene Maßnahme habe wissen müssen, daß sie in dem Fall, wo sie gewisse Einkünfte nicht angegeben hätte, sich der Gefahr der Anwendung von Artikel 219 EStGB 1992 ausgesetzt habe, so wie er vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 abgefaßt gewesen sei und beständig durch die Verwaltung angewandt worden sei.

Selbst in der Annahme, daß die angefochtene Maßnahme das legitime Vertrauen der Klägerin verletze, sei sie objektiv, vernünftig und im Verhältnis zur Zielsetzung zu rechtfertigen, weil sie den von der Verwaltung zu erbringenden Beweis erleichtere und es gleichzeitig ermögliche, daß die Veranlagung nicht zu zahlen sei, wenn die verschleierte Gewinne entweder als Berufseinkünfte auf Seiten der betroffenen Betriebsleiter mit ihrem Einverständnis versteuert oder nach Anpassung der Buchführung wieder ins Gesellschaftsvermögen aufgenommen würden.

A.4.5. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß die Klägerin zu Unrecht auf Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention Bezug nehme, weil das angefochtene Gesetz nicht eine Transaktion strafbar mache, für die dies in der Vergangenheit nicht der Fall gewesen sei; es bezwecke hauptsächlich einen Ausgleich der hinterzogenen Steuer und beschränke sich darauf, die Beweislast zu erleichtern; da die verschleierte Gewinne ein Verstoß gegen das Buchhaltungsrecht seien und blieben, aus dem Schlußfolgerungen in steuerlicher Hinsicht zu ziehen seien, liege keinerlei neue Unterstrafestellung vor.

A.4.6. Die Klägerin erwidert, der Ministerrat habe *expressis verbis* eingeräumt, daß die angefochtene Bestimmung auf die Bestätigung der These der Verwaltung abziele (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 56). Diese These spiegele jedoch nicht die Tragweite von Artikel 219 EStGB 1992 vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 in seiner Auslegung durch die Rechtsprechung wider, da, wie der Minister gleichzeitig selbst einräume, seit dem Urteil des Kassationshofes vom 26. Mai 1994 auf die verschleierte Gewinne, die nicht im Gesellschaftsvermögen enthalten seien, nicht automatisch Artikel 219 EStGB 1992 Anwendung gefunden habe. In Anwendung des Lehrsatzes, nach dem eine « Mutmaßung aufgrund einer Mutmaßung » nicht gelte, könne eine Mutmaßung nämlich nicht die Tatsache oder das bekannte Element darstellen, auf dem eine neue Mutmaßung gründen könnte. Man könne auf diese Weise nicht eine Folge von Mutmaßungen anstellen, von denen eine auf der anderen beruhe. Wenn folglich die Verwaltung das Vorhandensein eines verschleierte Gewinns durch Mutmaßung feststelle, könne sie nicht überdies mutmaßen, daß dieser Gewinn nicht identifizierten Empfängern im Sinne von Artikel 57 EStGB 1992 zugewiesen worden

sei. Dieser Grundsatz sei durch eine ständige Rechtsprechung bestätigt worden; folglich sei Artikel 21 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 also keineswegs auslegend.

A.4.7. Die Klägerin weist die vom Ministerrat vorgebrachte Rechtfertigung der Rückwirkung des Gesetzes zurück, wonach der Steuerpflichtige bereits vor der Annahme des angefochtenen Gesetzes habe wissen müssen, daß er sich der Gefahr der Anwendung von Artikel 219 EStGB 1992 aussetze, indem sie anführt, daß es hier nicht um die von der Verwaltung zu berücksichtigende Rechtssicherheit als Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung gehe, sondern um die Rückwirkung einer Gesetzesänderung im steuerrechtlichen Bereich, während die Rechtsprechung seit dem 26. Mai 1994 systematisch den Standpunkt der Verwaltung verworfen habe.

Indem das angefochtene Gesetz bezwecke, die Unternehmen zu bestrafen, die schwarz einen Umsatz erzielten, mit dessen Ertrag sie auf verdeckte Weise Ausgaben der gleichen Art beglichen, wie sie in Artikel 219 EStGB 1992 vorgesehen seien, verfolge es eine legitime Zielsetzung, doch nach Auffassung der Klägerin bestehe ein Mißverhältnis zwischen dieser Zielsetzung und der Schwere der rückwirkend angewandten Sanktion.

Sie fügt hinzu, daß eine derart hohe Veranlagung von 309 Prozent die Merkmale einer Strafe aufweise, die durch Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention verboten sei und durch das Urteil Nr. 44/2000 als Sanktion bezeichnet worden sei. Eine solche Sanktion betreffe jedoch eine Tat, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen worden sei, nicht strafbar gewesen sei, da seit dem Urteil des Kassationshofes vom 26. Mai 1994 Artikel 219 EStGB 1992 sich nicht auf gewisse « verschleierte Gewinne » beziehe, falls die Verwaltung auf der Grundlage von aufeinanderfolgenden Mutmaßungen vorgehe.

- B -

B.1.1. Die Artikel 21 und 48 § 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, die Gegenstand der Klage sind, besagen:

« Art. 21. In Artikel 219 des [Einkommensteuergesetzbuches 1992] werden folgende Änderungen vorgenommen:

A) Absatz 1 wird durch folgenden Absatz ersetzt:

' Es wird eine getrennte Veranlagung aufgrund der in Artikel 57 vorgesehenen Ausgaben festgesetzt, die nicht durch Vorlage von Personalbogen und einer zusammenfassenden Aufstellung belegt sind, sowie aufgrund der verschleierten Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen. ';

B) es wird ein Absatz 3 mit folgendem Wortlaut hinzugefügt:

' Die in Artikel 24 Absatz 1 Nrn. 2 bis 4 vorgesehenen Rücklagen werden nicht als verschleierte Gewinne angesehen. ' »

« Art. 48. [...]

§ 2. Die Artikel 3 bis 5, 14 bis 16, 20, 21, 25 bis 27, 31, 33 A und 35 treten ab dem Veranlagungsjahr 1999 in Kraft, sowie Artikel 22, insofern er Artikel 219*bis* § 1 in das Einkommensteuergesetzbuch 1992 einfügt.

[...] »

B.1.2. Vor seiner Abänderung durch den obengenannten Artikel 21 besagte Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992):

« Art. 219. Es wird eine besondere getrennte Veranlagung aufgrund der in Artikel 57 vorgesehenen Ausgaben festgesetzt, die nicht durch Vorlage von Personalbogen und einer zusammenfassenden Aufstellung belegt sind.

Diese Veranlagung beträgt 300 Prozent dieser Ausgaben. »

Wenn eine Gesellschaft die in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Ausgaben (das heißt die Provisionen, Maklervergütungen, Honorare und Vorteile aller Art, die sie an Empfänger zahlt, für die diese Summen Berufseinkünfte darstellen, oder aber die Entlohnungen und Pensionen, die Mitgliedern oder ehemaligen Mitgliedern des Personals sowie Verwaltungsratsmitgliedern und Geschäftsführern gezahlt werden) nicht durch Vorlage der in diesem Artikel 57 vorgesehenen Personalbogen und zusammenfassenden Aufstellungen belegt, ist sie aufgrund des obengenannten Artikels 219 Absatz 1 - in der neuen ebenso wie in der alten Fassung - zur Zahlung einer besonderen Veranlagung verpflichtet, die sich von der Körperschaftsteuer unterscheidet und 300 Prozent dieser Ausgaben beträgt. Zu diesen nicht belegten Ausgaben, die oft «verworfenne Ausgaben» genannt werden, gehören die «geheimen Provisionen».

Die Rechtsprechung hat diesen nicht belegten Ausgaben die verschleierte Gewinne gleichgestellt, das heißt diejenigen, die nicht in den Unterlagen bezüglich des Gesellschaftsvermögens erwähnt sind. «Dies betrifft konkret den von einem Unternehmen schwarz erzielten Umsatz, dessen Ertrag dazu dient, verdeckt Ausgaben der gleichen Art, wie sie in Artikel 219 EStGB 92 vorgesehen sind, zu begleichen. Diese Gleichstellung bezieht sich nur auf die verschleierte Gewinne. Die getrennte Veranlagung gilt nicht, wenn die obengenannten Gewinne entweder als Berufseinkünfte auf Seiten der betroffenen Betriebsleiter mit ihrem Einverständnis versteuert oder nach einer Anpassung der Buchführung wieder ins Gesellschaftsvermögen eingegliedert werden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 41).

B.2. Die angefochtenen Bestimmungen werden so dargestellt, daß sie den Unsicherheiten ein Ende bereiten sollten, die sich aus gewissen Entscheidungen der Gerichtshöfe und Gerichte ergäben und sich auf die Beweise bezögen, die die Steuerverwaltung zu erbringen hat, um die verschleierte Gewinne der besonderen getrennten Veranlagung unterwerfen zu können:

« Bisher haben die Gerichtshöfe und Gerichte die Ausdehnung von Artikel 219 EStGB 92 zugelassen, indem sie festgehalten haben, daß die Verwaltung nachweisen mußte, daß gewisse Einkünfte vom Unternehmen verschleiert wurden und nirgends unter einer anderen Rubrik in der Buchführung wiederzufinden sind (das heißt, daß sie nicht Gegenstand einer anderen Buchung waren - beispielsweise die Eintragung eines Einkommens in ein Passivkonto im Gegenzug zur Aktivierung, also als Debet im Vermögen der Gesellschaft), jedoch ohne von der Verwaltung zu verlangen, daß sie die anonymen Empfänger identifiziert und den Grund der Auszahlung beweist (Gent, 2. Juni 1991).

Die Rechtsprechung hat sich jedoch entwickelt. Einige Urteile besagen, daß es der Verwaltung obliegt, den Beweis dafür zu erbringen, daß solche Gewinne aus dem Gesellschaftsvermögen herausgenommen wurden und außerdem für Ausgaben im Sinne von Artikel 57 EStGB 92 verwendet wurden.

Gemäß einem Urteil des Kassationshofes vom 26. Mai 1994 ist folgender dreifacher Beweis zu erbringen:

1. das Vorhandensein des verschleierte Gewinns (ein höherer Gewinn als der angegebene Gewinn);
2. das Herausnehmen des verschleierte Gewinns aus dem Gesellschaftsvermögen;
3. die Verwendung des verschleierte Gewinns zu Ausgaben, auf die sich Artikel 57 EStGB 92 bezieht.

Die Verwaltung muß nun also folgendes nachweisen:

1. das Vorhandensein von verschleierte Gewinnen auf der Grundlage von tatsächlichen (Artikel 340 EStGB 92) oder gesetzlichen (Artikel 342 EStGB 92) Vermutungen;
2. daß der auf diese Weise 'gültig' festgesetzte Gewinn aus dem Unternehmen herausgenommen und für Ausgaben, auf die sich Artikel 57 EStGB 92 bezieht, verwendet wurde.

Dieser Beweis wird vom Richter oft als Aufeinanderfolge von Vermutungen ausgelegt und folglich von ihm verworfen. Um eine solche Folge von Beweislasten auf Ebene der Verwaltung (was oft zur Folge hat, daß der Beweis unmöglich ist) zu vermeiden und in Wirklichkeit zur vorherigen Auslegung von Artikel 219 EStGB 92 zurückzukehren, wird vorgeschlagen, diesen Artikel abzuändern, damit die Anwendung der getrennten Veranlagung ausdrücklich aufgrund der obengenannten verschleierte Gewinne festgesetzt wird und in einer Weise, die es nicht erfordert, daß die Verwaltung beweist, daß diese Gewinne auf die in Artikel 57 EStGB 92 vorgesehene Weise aus dem Unternehmen herausgenommen wurden (das heißt in Form von Provisionen, Vergütungen und anderen Entlohnungen, die schwarz ausbezahlt wurden). » (*Parl.*

Dok., Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, SS. 41 und 42; im gleichen Sinne, Nr. 1949/1, SS. 11 und 12)

In bezug auf Artikel 21

B.3.1. Die klagende Partei leitet eine Beschwerde daraus ab, daß die angefochtenen Bestimmungen eine Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen einführe, die der Personensteuer unterlägen, und denjenigen, die der Körperschaftsteuer unterlägen, wobei nur letztere zur Zahlung der betreffenden Veranlagung verpflichtet seien.

B.3.2. Die Personensteuer und die Körperschaftsteuer unterliegen unterschiedlichen Grundsätzen. Neben den Unterschieden bezüglich des Steuersatzes ist festzuhalten, daß alle Einkünfte, Gewinne und Erträge der Gesellschaften zu versteuern sind, was für natürliche Personen nicht der Fall ist; während diese nur die gesetzlich vorgesehenen Ausgaben von ihrem besteuerten Einkommen abziehen dürfen, darf eine Gesellschaft alle Ausgaben abziehen, mit Ausnahme der gesetzlich ausgeschlossenen Ausgaben. Im Unterschied zur Personensteuer werden die nicht belegten Kosten und Ausgaben - und folglich durch Gleichstellung die verschleierte Gewinne -, wenn sie der betreffenden Veranlagung unterliegen, als abzugsfähige Werbungskosten angesehen (EStGB 1992, Artikel 197) und ist die getrennte Veranlagung aus dem gleichen Grund von der Besteuerungsgrundlage abziehbar (Artikel 197, 198 Absatz 1 Nr. 1 und 463bis § 1 Absatz 3 des EStGB 1992).

Der Umfang der durch die angefochtene Bestimmung eingeführten getrennten Veranlagung reicht sicherlich über denjenigen der umgangenen Abgaben (Steuern und Beiträge zur sozialen Sicherheit) hinaus, doch der angeprangerte Behandlungsunterschied kann durch das legitime Bemühen des Gesetzgebers, Betrug zu bekämpfen und von der betreffenden Praxis abzuhalten, gerechtfertigt werden.

B.3.3. Der Vorwurf, der im Erwidierungsschriftsatz daraus abgeleitet wird, daß die angefochtene Bestimmung den Begriff des verschleierte Gewinns nicht definiere und somit zur Gefahr von Willkür in deren Anwendung führe, ist zurückzuweisen; aus den obengenannten Vorarbeiten geht hervor, daß der Gesetzgeber auf einen von der Rechtsprechung der

Gerichtshöfe und Gerichte definierten Begriff Bezug nehmen wollte, dem ebenfalls der Verwaltungskommentar zum EStGB 1992 beipflichtet.

B.4. Die Kritik am obengenannten Artikel 21, daß er « nicht auf die anderen der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen Anwendung findet », ist nicht ausreichend dargelegt, um ihre Tragweite zu erfassen.

Die anderen, von der Klägerin in ihrem Erwidierungsschriftsatz dargelegten Erwägungen enthalten eine Kritik, die darauf beruht, daß die angefochtene Bestimmung unterschiedliche Situationen auf die gleiche Weise behandeln würde; diese Beschwerde, die sich von derjenigen unterscheidet, die in der Klageschrift enthalten ist, erweist sich als ein neuer Klagegrund und ist folglich zulässig.

In bezug auf Artikel 48 § 2

B.5.1. Die klagende Partei bestreitet die Auslegung von Entscheidungen der Gerichtshöfe und Gerichte bezüglich der besonderen getrennten Veranlagung durch den Gesetzgeber und vertritt im Gegensatz zu dem, was während der Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen dargelegt wurde, den Standpunkt, daß die Rechtsprechung nicht die Entwicklung erfahren habe, gegen die sie mit den Bestimmungen reagiert werde.

Wenn der Gesetzgeber mit der Absicht handelt, einer Rechtsprechung die Stirn zu bieten, die sich einzubürgern scheint oder droht, beweist der Umstand, daß er diese Rechtsprechung falsch ausgelegt hätte, keineswegs, daß die von ihm angenommenen Bestimmungen an sich gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen würden.

B.5.2. Die klagende Partei führt an, daß die angefochtenen Bestimmungen Rückwirkung hätten, da sie ab dem Veranlagungsjahr 1999 Anwendung fänden, das heißt für die Gesellschaften, die ihr Geschäftsjahr zum 31. Dezember abschließen, ab dem 1. Januar 1998.

Da die klagende Partei die Nichtigerklärung von Artikel 48 § 2 nur insofern beantragt, als er sich auf Artikel 21 bezieht, begrenzt der Hof seine Prüfung auf die Bezugnahme auf Artikel 21.

B.5.3. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die zur Rechtsunsicherheit führen kann, darf nur durch besondere Umstände gerechtfertigt werden, insbesondere durch eine Bedrohung für das ordnungsgemäße Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes.

B.5.4. Die besonderen Umstände, die die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmungen rechtfertigen könnten, sind nicht nachgewiesen.

Der Staatsrat hat in seinem Gutachten zum Gesetzesentwurf angemerkt: « [...] Die Rückwirkung einiger Bestimmungen wird in der Begründung nicht ordnungsgemäß gerechtfertigt. Da diese Rechtfertigungen außerdem mit der Analyse der betreffenden Artikel verbunden sind, ist folglich Artikel 42 [der zu Artikel 48 geworden ist] an sich nicht Gegenstand eines Kommentars » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/4, S. 3).

Nachdem der Minister aufgefordert worden war, sich diesbezüglich vor dem Kammerausschuß zu äußern (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 4), hat er - wobei er es vorzog, im Laufe der Diskussion über die einzelnen Artikel statt während der allgemeinen Diskussion zu antworten (ebenda, S. 11) - bei der Behandlung der angefochtenen Bestimmungen keinerlei anderen Hinweis erteilt als diejenigen, die die vorgeschlagene Änderung selbst rechtfertigten (ebenda, SS. 41, 42 und 54). Schlußfolgernd wiederholte er, daß « er am Grundsatz der Nichtrückwirkung des Gesetzes festhält » und der Auffassung sei, « ausreichende Erläuterungen zu den Gründen, aus denen gewisse Bestimmungen [...] rückwirkend in Kraft treten, erteilt zu haben » (ebenda, S. 77). Doch diese Aussagen beruhen nur auf einer einzigen, eher ungenauen Erwägung, nämlich: « Es handelt sich im Grunde nicht um eine Änderung. Angesichts der nicht beständigen Rechtsprechung in bezug auf 'verschleierte Gewinne' vertritt die Verwaltung der direkten Steuern beständig den Standpunkt, daß diese verschleierte Gewinne geheimen Provisionen gleichzusetzen sind und sie diese verschleierte Gewinne zum Satz von 300 % zu besteuern hat. Das gleiche gilt natürlich für Gewinne, die sich auf Veranlagungsjahre vor der jetzigen Änderung beziehen, da die Änderung lediglich dazu dient, die These der Verwaltung zu bestätigen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 56). Eine solche Aussage bedeutet jedoch, daß der Sinn und die Tragweite eines Steuergesetzes mit der diesbezüglichen Auffassung der Steuerverwaltung verwechselt wird.

B.5.5. Da kein Element die beanstandete Rückwirkung rechtfertigt, weder im allgemeinen noch bezüglich des Veranlagungsjahres 1999 im besonderen, verstößt Artikel 48 § 2 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt « 21, » in Artikel 48 § 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen für nichtig;
- weist die Klage im übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 18. April 2001.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

M. Melchior