

Geschäftsverzeichnissnr. 2364
Urteil Nr. 28/2003 vom 19. Februar 2003

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 132 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 und Artikel 33 § 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern L. François, P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen und J.-P. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

### *I. Gegenstand der präjudiziellen Frage*

In seinem Urteil vom 31. Januar 2002 in Sachen der Daelemans GmbH gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 5. Februar 2002 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 132 des Einkommensteuergesetzbuches (Sonderveranlagung) in der für die Veranlagungsjahre 1984 bis einschließlich 1989 geltenden Fassung und Artikel 33 § 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 [zur Reform der Einkommensteuern und Änderung der stempelähnlichen Steuern] (getrennte Sonderveranlagung) in der für die Veranlagungsjahre 1990 und 1991 geltenden Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem die vorgenannten Bestimmungen nicht unterscheiden zwischen

- einerseits den Gesellschaften, die Kosten getragen haben, die zum Zeitpunkt der Zahlung als betriebliche Aufwendungen zu betrachten waren, die aber erst nachher als steuerbarer Betriebsvorteil aller Art für den Geschäftsführer qualifiziert wurden, und die für diese Beträge entweder ein unzureichendes Formular 204S ausgefüllt haben oder unterlassen haben, einen Personalbogen 281.21 und eine zusammenfassende Aufstellung 325.21 auszustellen, während alle Daten jedoch, wie Name des Empfängers und Betrag, voll in der Buchführung aufgenommen wurden, so daß der Geschäftsführer für diese Beträge besteuert wurde oder werden konnte,

- und andererseits den Gesellschaften, die Kosten getragen haben, deren Eigenschaft als steuerbarer Betriebsvorteil aller Art für den Geschäftsführer feststeht, ohne daß dafür ein Formular 204S oder ein Personalbogen auf den Namen des Empfängers ausgestellt wurden? »

(...)

### *IV. In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Der Hof wird befragt über die Sonderveranlagung im Rahmen der Körperschaftsteuer auf die sogenannten « geheimen Provisionen ». Die beanstandeten Bestimmungen sind einerseits Artikel 132 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 in der für die Veranlagungsjahre 1984 bis einschließlich 1989 geltenden Fassung und andererseits Artikel 33 § 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuern und Änderung der stempelähnlichen Steuern in der für die Veranlagungsjahre 1990 und 1991 geltenden Fassung.

B.1.2. Die obengenannten Bestimmungen verweisen für die Bezeichnung ihres materiellen Anwendungsgebiets auf Artikel 47 § 1 und auf Artikel 101 des Einkommensteuergesetzbuches 1964. Wenn eine Gesellschaft die in diesen Bestimmungen genannten Beträge (d.h. 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 innerhalb der vorgeschriebenen Frist durch Vorlage der gesetzlich vorgeschriebenen Personalbögen und zusammenfassenden Aufstellungen unter Angabe der vollständigen Identität der Begünstigten belegt, schuldet sie eine Sonderveranlagung in der Körperschaftsteuer.

B.1.3. Für die Veranlagungsjahre 1984 bis einschließlich 1989 wurde aufgrund von Artikel 132 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 für die normale Veranlagung in der Körperschaftsteuer der Betrag der nicht gemäß den Artikeln 47 § 1 und 101 belegten Lasten oder Beträge als nicht akzeptierte Ausgaben in die Besteuerungsgrundlage der Gesellschaft, Klägerin vor dem Verweisungsrichter, aufgenommen. Derselbe Betrag wurde außerdem einer ergänzenden Sonderveranlagung unterworfen, die dem Unterschied entspricht zwischen den 67,5 Hundertsteln des Dreifachen dieser Lasten und Beträge einerseits und dem Teil der entsprechend den Artikeln 126 bis 128 und 130 berechneten Körperschaftsteuer, der sich verhältnismäßig auf das Dreifache dieser Lasten oder Beträge bezieht, andererseits. Die Sonderveranlagung war nicht abzugsfähig.

Für die Veranlagungsjahre 1990 und 1991 wurden aufgrund von Artikel 33 § 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 die nicht belegten Lasten oder Beträge für die normale Erhebung in der Körperschaftsteuer nicht mehr in die Besteuerungsgrundlage aufgenommen. Für die nicht belegten Lasten oder Beträge wurde eine getrennte Sonderveranlagung in Höhe von 200 Prozent geschuldet, die als Werbungskosten abzugsfähig war.

B.1.4. Dem Umstand, daß die Sonderveranlagung im Zeitraum von 1984-1989 nicht abzugsfähig war, wohl aber im Zeitraum von 1990-1991, muß keine Rechnung getragen werden, nun da die gesamte Steuerlast, die sich aus der Körperschaftsteuer und der Sonderveranlagung zusammensetzte, trotz der unterschiedlichen Berechnungsweise für beide

Perioden mehr oder weniger gleich schwer war (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-2, S. 132).

B.2.1. Der Verweisungsrichter möchte vom Hof erfahren, ob die beanstandeten Bestimmungen dadurch zu einer Diskriminierung führen, daß sie nicht unterscheiden zwischen einerseits den Gesellschaften, die Kosten getragen haben, die sie als Werbungskosten betrachtet haben, die aber durch die Steuerverwaltung als steuerbarer Betriebsvorteil aller Art für den Geschäftsführer qualifiziert wurden, wodurch diese Beträge nicht in der gesetzlich vorgeschriebenen Weise belegt wurden, wobei aber alle Daten, wie der Name des Empfängers und der Betrag, voll in die Buchführung aufgenommen wurden, so daß der Geschäftsführer für diese Beträge besteuert wurde oder werden konnte, und andererseits den Gesellschaften, die Kosten getragen haben, deren Eigenschaft als steuerbarer Betriebsvorteil aller Art für den Geschäftsführer unzweifelhaft feststeht, die aber absichtlich der besonderen Nachweisverpflichtung nicht nachkommen.

B.2.2. Durch die Auferlegung einer strikten Nachweisverpflichtung hat sich der Gesetzgeber der weitestgehenden Mitarbeit der Steuerpflichtigen versichern wollen. Der Gesellschaft wird eine Sanktion auferlegt, wenn sie die besondere Identifizierungspflicht nicht einhält und somit das Finanzamt daran hindert zu untersuchen, ob diese Zahlungen beim Empfänger wohl dem auf sie anwendbaren Steuersystem unterzogen wurden.

Bei der Einführung von Artikel 132 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 hat der Gesetzgeber erklärt, daß die Zielsetzung darin bestand, die Veranlagung auf ein solches Niveau zu bringen, daß keine einzige Gesellschaft daran interessiert sein könnte, solche Beträge nicht mehr entsprechend den gesetzlichen Formvorschriften zu belegen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1979-1980, Nr. 323/1). Die Sonderveranlagung hat somit einen abschreckenden Charakter.

B.2.3. Die Tatsache, daß keine Personalbögen und zusammenfassenden Aufstellungen ausgestellt werden, ist dem Gesetz zufolge ein ausreichender Anlaß, die Sonderveranlagung festzulegen. Das Gesetz stellt keinen Zusammenhang her zwischen dem Abzug von Werbungskosten und der Tatsache, daß sie bei dem Empfänger besteuert oder nicht besteuert werden. Außerdem ist nicht erforderlich, daß betrügerische Absicht vorliegt.

Der Hof muß untersuchen, ob die Maßnahme als solch allgemeine und absolute Maßnahme vernünftig gerechtfertigt ist. Die Klägerin vor dem Verweisungsrichter, auf deren Antrag hin die präjudizielle Frage gestellt worden ist, behauptet in diesem Zusammenhang, daß die Sonderveranlagung nicht festgelegt werden dürfte, wenn die gesetzlich auferlegte förmliche Beweisführung nicht eingehalten worden sei, weil rechtmäßige Zweifel bezüglich der Qualifizierung einer bestimmten Vergütung oder deren Schätzung entstünden, wobei aber die Verwaltung nicht daran gehindert worden sei, die Einkünfte der Empfänger zu besteuern.

B.3.1. Es ist legitim, wenn der Gesetzgeber aus Sorge um Gerechtigkeit und um die ihm anvertrauten Aufgaben des Allgemeinwohls so gut wie möglich zu erfüllen, dem Steuerbetrug vorbeugen will und die Interessen der Staatskasse absichern möchte.

Mit der Sonderveranlagung in der Körperschaftsteuer sollen die Steuerpflichtigen gezwungen werden, ihre Verpflichtung zu erfüllen, in der gesetzlich vorgeschriebenen Form und innerhalb der gesetzlichen Frist der Steuerverwaltung alle Angaben zu übermitteln, damit diese die Veranlagung der Empfänger der Einkünfte vornehmen kann. Die Maßnahme ist hinsichtlich der Zielsetzungen des Gesetzgebers sachdienlich, da sie es ermöglicht, den Steuerbetrug dadurch zu bekämpfen, daß der Praxis der geheimen Provisionen der Boden entzogen wird.

B.3.2. Wenn man davon ausginge, daß die Sonderveranlagung nicht erfolgen dürfte, wenn der Steuerpflichtige die besondere Nachweispflicht nicht erfüllt habe, weil er behauptet, daß bestimmte Lasten und Beträge seiner Auffassung nach nicht in das Anwendungsgebiet der Artikel 47 § 1 und 101 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 fallen würden, dann würde man der Sanktion in hohem Maße ihre Effizienz entziehen und die durch den Gesetzgeber gewünschte abschreckende Wirkung aufheben. Der Steuerpflichtige würde nämlich nicht veranlaßt werden, sich dem Finanzamt gegenüber möglichst kooperativ zu verhalten, wenn die fehlende Kooperationsbereitschaft nur dazu führen würde, daß bei einer Steuerkontrolle nur Steuerberichtigungen vorgenommen würden, und zwar ohne Möglichkeit zur Auferlegung einer Sonderveranlagung. Die gewährten Vorteile aller Art, über die Uneinigkeit zwischen dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung entsteht, wären dann der Anwendung der Sonderveranlagung entzogen. Überdies ist es besonders schwierig, wenn

nicht unmöglich, zu untersuchen, ob der säumige Steuerpflichtige in gutem Glauben gehandelt hat.

B.3.3. Der Steuerpflichtige, der bezüglich der steuerlichen Qualifizierung bestimmter Vergütungen mit der Verwaltung uneins ist, kann seine Angelegenheit dem Richter vorlegen, der den Streitfall erneut untersucht.

Wenn der Richter den Standpunkt des Steuerpflichtigen teilt und urteilt, daß die nicht belegten Ausgaben nicht zu den in den Artikeln 47 § 1 und 101 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 aufgezählten Kategorien von Berufseinkünften gehört, gilt die besondere Identifizierungspflicht nicht und wird die Sonderveranlagung nicht geschuldet. Wenn der Richter hingegen den Standpunkt des Steuerpflichtigen nicht oder nur teilweise anerkennt, wird die Sonderveranlagung ganz oder teilweise aufrechterhalten. Diese Konsequenz kann gerechtfertigt werden durch das legitime Streben des Gesetzgebers, den Betrug dadurch zu bekämpfen, daß er der Praxis der geheimen Provisionen den Boden entzieht.

B.4. Die präjudizielle Frage muß verneinend beantwortet werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 132 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, in der für die Veranlagungsjahre 1984 bis einschließlich 1989 anwendbaren Fassung, und Artikel 33 § 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuern und Änderung der stempelähnlichen Steuern, in der für die Veranlagungsjahre 1990 und 1991 anwendbaren Fassung, verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 19. Februar 2003.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts