

Geschäftsverzeichnismrn. 2810 und 2903

Urteil Nr. 188/2004  
vom 24. November 2004

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Fragen in bezug auf Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

a. In seinem Urteil vom 20. Oktober 2003 in Sachen C. Schots und M. Lismont gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 28. Oktober 2003 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Veranlagungsjahre 1995 und 1996 anwendbaren Fassung gegen Artikel 170 der Verfassung, insbesondere gegen § 1 dieses Verfassungsartikels, der bestimmt, daß eine Steuer zugunsten des Staates nur durch ein Gesetz eingeführt werden darf, indem er der ausführenden Gewalt den Auftrag erteilt, oder wenigstens ermöglicht, entweder über eine selbst festzulegende Norm oder über eine auszufüllende Blankonorm, auf besteuerbare Umstände zu schließen, und zwar ohne jegliche Simulation vonseiten des Steuerpflichtigen, alles unabhängig von einem abzuwickelnden Verfahren, und alles schließlich unabhängig vom Bestehen bestimmter dem Steuerpflichtigen im Rahmen eines Verfahrens gesetzlich gewährter Rechte oder Möglichkeiten der Verteidigung oder des Gegenbeweises? »

b. In seinem Urteil vom 21. Januar 2004 in Sachen M. Ruythooren und M. Smets gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 3. Februar 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Veranlagungsjahre 1996, 1997 und 1998 anwendbaren Fassung gegen Artikel 170 der Verfassung, insbesondere gegen § 1 dieses Verfassungsartikels, der bestimmt, daß eine Steuer zugunsten des Staates nur durch ein Gesetz eingeführt werden darf, indem der genannte Artikel 344 § 1 der ausführenden Gewalt den Auftrag erteilt, oder wenigstens ermöglicht, entweder über eine selbst festzulegende Norm oder über eine auszufüllende Blankonorm besteuerbare Umstände zu bestimmen? »

Diese unter den Nummern 2810 und 2903 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

### III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Das verweisende Rechtsprechungsorgan bittet den Hof zu prüfen, ob Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) gegen Artikel 170 § 1 der Verfassung verstößt.

Artikel 344 § 1 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 16 Nr. 2 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen, besagt:

« Gegenüber der Verwaltung der direkten Steuern kann nicht die rechtliche Einstufung geltend gemacht werden, die die Parteien einer Handlung sowie getrennten Handlungen, die die gleiche Verrichtung zustande bringen, verleihen, wenn die Verwaltung durch Vermutung oder durch andere, in Artikel 340 angeführte Beweismittel feststellt, daß diese Einstufung dazu dient, die Steuer zu umgehen, es sei denn, der Steuerpflichtige beweist, daß diese Einstufung rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Erfordernissen entspricht. »

B.2. Die fragliche Bestimmung bezweckt « die Einführung einer allgemeinen 'Maßnahme gegen Rechtsmißbrauch', wenn die Verwaltung feststellt, daß der Vorgang eindeutig durch Rechtshandlungen zustande gekommen ist, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen sollen, die Steuer zu umgehen » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 2). Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber die Anwendung der im Brepols-Urteil (Kass., 6. Juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082) festgehaltenen Rechtsprechung des Kassationshofes einschränken, wonach « die Grenze eines Steuerkonstruktes einzig in der Bedingung besteht, sich auf tatsächliche Situationen zu berufen » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 2).

B.3.1. Da « der Steuerpflichtige das Recht behält, bei der Verwirklichung von wirtschaftlich gerechtfertigten Vorgängen die am geringsten besteuerte Möglichkeit zu wählen » (ebenda), unterliegt die Anwendung der fraglichen Bestimmung verschiedenen strengen Bedingungen.

B.3.2. Zunächst ist erforderlich, daß das rechtliche Konstrukt, für das die Parteien sich entschieden haben, auf die Umgehung der Steuer ausgerichtet ist.

So wurde bei den Vorarbeiten erklärt, « daß der Text des Entwurfes lediglich die ständige Zunahme der Umgehungsmechanismen bekämpfen soll, die in juristischen Einstufungen mit dem einzigen Zweck der Umgehung der Steuer zum Ausdruck kommen » (ebenda; im gleichen Sinne *Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, SS. 3 und 36), daß « in erster Linie die Verwaltung meist durch faktische Vermutungen, jedoch gegebenenfalls durch andere in Steuersachen zugelassene Beweismittel nachweisen muß, daß die den Handlungen durch die Parteien verliehene Einstufung lediglich die Umgehung der Steuer bezweckt » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 3) und daß « die Wahl der juristischen Einstufung durch den

Steuerpflichtigen ein ausschließlich steuerliches Ziel haben muß, ungeachtet des erzielten Ergebnisses » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, S. 38).

Daß dies die ausschließliche Zielsetzung sein muß, wurde nicht während der gesamten Dauer der Vorarbeiten aufrechterhalten:

« Der Minister erklärt, daß es gleichzeitig rechtmäßige finanzielle oder wirtschaftliche Bedürfnisse [...] sowie einen steuerlichen Zweck geben kann. Dieser Artikel verbietet es dem Steuerpflichtigen nicht, die am geringsten besteuerte Möglichkeit zu wählen, und es können verschiedene Gründe angeführt werden.

Deshalb wäre es unvorsichtig festzulegen, daß die Einstufung der Handlung lediglich zum Zweck hat, die Steuer zu umgehen, da man in diesem Fall von der Verwaltung einen unmöglichen Nachweis verlangen würde, weil sie nicht alle Gründe des Steuerpflichtigen kennt. » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, S. 53)

B.3.3. Darüber hinaus ist es erforderlich, daß die Verwaltung selbst die Gründe der Steuerumgehung mit allen rechtlichen Mitteln nachweist (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 3; Nr. 762-2, S. 38; Kammer, 1992-1993, Nr. 1072/8, S. 39). Sie muß nachweisen, daß der Zustand, in den der Steuerpflichtige sich zwecks Umgehung der Steuer durch sein rechtliches Konstrukt gebracht hat, dem nach Ansicht der Verwaltung vom Steuergesetz ins Auge gefaßten Zustand derart nahekommt, daß der Zweck und die Tragweite dieses Gesetzes mißachtet würden, wenn dieser Zustand in steuerlicher Hinsicht nicht auf diese Weise behandelt würden.

Zur Verdeutlichung wurde folgendes angeführt:

« Es reicht also nicht aus, daß die Verwaltung den Eindruck hat, daß der Steuerpflichtige sich für eine rechtliche Einstufung entschieden hat, um die Steuer zu umgehen. Es geht in diesem Fall also nicht um eine einseitige Feststellung. Aus diesem Grund wird im Text des Entwurfes das Wort 'Vermutung' verwendet, da dies wahrscheinlich das am meisten angewandte Beweismittel sein wird. » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, S. 38)

B.3.4. Der Anwendungsbereich der fraglichen Bestimmung bleibt beschränkt auf « [Handlungen], die von einem Wirtschaftsteilnehmer im Rahmen seiner Tätigkeiten vorgenommen werden » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 3), das heißt « Tätigkeiten, die einen Gewinn oder Vorteil verschaffen und grundsätzlich besteuert sind » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, S. 38). Es handelt sich nicht um die im Rahmen der Verwaltung von Privatvermögen vorgenommenen Handlungen, die in keiner Weise eine Auswirkung auf ein

besteuerbares Element haben (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 3, und Nr. 762-2, S. 38).

B.3.5. Der gegebenenfalls vom Steuerpflichtigen erbrachte Gegenbeweis muß sich auf die juristische Einstufung beziehen, so daß « der Steuerpflichtige den Beweis erbringen kann, daß tatsächlich rechtmäßige finanzielle oder wirtschaftliche Bedürfnisse vorhanden sind, die der Einstufung zugrunde liegen » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 3).

Der Steuerpflichtige muß somit rechtfertigen, warum er sich für die von der Verwaltung abgelehnte und nicht für die von der Verwaltung verteidigte juristische Einstufung entschieden hat:

« Der Minister bestätigt, daß die Wörter 'rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechen' bedeuten, daß die angefochtene Einstufung jeder gültigen wirtschaftlichen Rechtfertigung in bezug auf den tatsächlich durchgeführten Vorgang entbehren muß. Mit anderen Worten, der Steuerpflichtige erbringt den Gegenbeweis, wenn er nachweist, daß ein ausreichender Zusammenhang zwischen der juristischen Einstufung und der wirtschaftlichen Tragweite des Vorgangs besteht. » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, SS. 55-56)

B.4. Die Sanktion der Steuerumgehung besteht darin, daß die Verwaltung die juristische(n) Handlung(en) neu einstuft. Diese Maßnahme wird wie folgt beschrieben:

« Bei der Kontrolle der Rechtmäßigkeit wird heute in bezug auf die Methode von der juristischen Beschreibung von oben nach unten ausgegangen, d.h. von der Handlung zu den Folgen, die sich für die Parteien in Anwendung des Gemeinrechts daraus ergeben.

Mit der neuen Gesetzesbestimmung, die die juristische Beschreibung außer acht läßt, wird die Kontrolle umgekehrt. Der Kontrolleur kann in Zukunft von den Fakten ausgehen mit einer Frage, d.h. um die Handlung einzustufen, muß er wissen, welche Folgen der von ihm - ausgehend von den Fakten - festgestellte Vorgang hat und welcher Zweck angestrebt wurde.

Die *ratio legis* der neuen Bestimmung besteht darin, es der Verwaltung zu ermöglichen, sich zu vergewissern, daß die Steuer auf der normalen juristischen Einstufung des Vorgangs zwischen den Parteien beruht. [...]

Dies führt uns dazu, zwei Hypothesen zu formulieren:

- Entweder kommt der Vorgang durch eine einzige Handlung zustande. Wenn der Handlung mehr als eine juristische Einstufung zugeordnet werden kann, was in der Praxis jedoch eher die Ausnahme zu sein scheint, kann die Verwaltung sich für die Einstufung entscheiden, die die

Besteuerungsgrundlage wiederherstellt, falls die von den Parteien gewählte Einstufung allein dazu dient, die Steuer zu umgehen.

- Oder der Vorgang kommt durch zwei oder mehr getrennte oder aufeinanderfolgende Handlungen zustande. Die Verwaltung kann Steuern erheben, indem sie den Vorgängen eine juristische Einstufung ohne Berücksichtigung der den einzelnen Vorgängen verliehenen Einstufung verleiht, wenn die Verwaltung feststellt, daß diese Handlungen aus wirtschaftlicher Sicht den gleichen Vorgang betreffen. Es handelt sich um die englische Doktrin des 'step by step', wonach ein Vorgang steuerlich global behandelt werden kann, indem die künstlichen Aufteilungen aufgehoben werden, so daß nur der Vorgang berücksichtigt wird, den die Parteien tatsächlich beabsichtigen. » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, SS. 37-38)

B.5. Der Hof muß prüfen, ob die fragliche Bestimmung mit Artikel 170 § 1 der Verfassung vereinbar ist, der besagt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden. »

B.6. Gemäß dem in Artikel 170 § 1 der Verfassung enthaltenen Legalitätsprinzip in Steuersachen darf eine Person nur einer Steuer unterliegen, wenn diese durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung beschlossen wurde, die alleine befugt ist, diese Steuer einzuführen.

B.7. Der Gesetzgeber hat selbst die in B.3.2 bis B.3.5 angegebenen strikten Bedingungen festgelegt, unter denen die in Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 angeführte Maßnahme zur Verwirklichung eines gesetzmäßigen Ziels angewandt werden kann, nämlich die Bekämpfung der Steuerumgehung, ohne jedoch den Grundsatz, daß man die am wenigsten besteuerte Möglichkeit wählen kann, zu beeinträchtigen (B.3.1). Die Maßnahme kann nicht als eine allgemeine Ermächtigungsbestimmung angesehen werden, die es der Verwaltung erlauben würde, durch eine allgemeine Maßnahme selbst den Steuergegenstand festzulegen, sondern als ein Beweismittel, um in konkreten Fällen, gegebenenfalls unter Kontrolle des Richters, besondere Situationen individuell zu beurteilen.

Das verfassungsmäßige Legalitätsprinzip in Steuersachen erfordert es in diesem Fall nicht, daß der Gesetzgeber die inhaltlichen Bedingungen für die Anwendung der Maßnahme noch ausführlicher bestimmt, da dies aufgrund der eigentlichen Beschaffenheit des damit bekämpften Phänomens unmöglich ist.

B.8. Die präjudiziellen Fragen sind verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen Artikel 170 § 1 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 24. November 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) A. Arts