

Geschäftsverzeichnisnr. 3579
Urteil Nr. 19/2006 vom 1. Februar 2006

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf das Gesetz vom 14. Dezember 1972 « zur Zustimmung zum Abkommen zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Angelegenheiten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, und zum Schlussprotokoll, geschehen zu Luxemburg am 17. September 1970 » sowie auf dieses Abkommen und dieses Protokoll, gestellt vom Gericht erster Instanz Arel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, 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 P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 9. Februar 2005 in Sachen H. Gasch gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 17. Februar 2005 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Arel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen das Gesetz vom 14. Dezember 1972 zur Zustimmung zum Abkommen zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Angelegenheiten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, und zum Schlussprotokoll, geschehen zu Luxemburg am 17. September 1970 (*Belgisches Staatsblatt* vom 27. Januar 1973), und demzufolge das Abkommen zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Angelegenheiten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und das Schlussprotokoll, geschehen zu Luxemburg am 17. September 1970, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern ein Freiberufler als belgischer Ansässiger, der im Großherzogtum Luxemburg über eine feste Einrichtung verfügt, aufgrund der Zinsen seiner im Großherzogtum Luxemburg eingetriebenen beruflichen Schuldforderungen in Belgien besteuert wird, während ein Unternehmer als belgischer Ansässiger, der im Großherzogtum Luxemburg über eine feste Einrichtung verfügt, nicht aufgrund der Zinsen seiner im Großherzogtum Luxemburg eingetriebenen beruflichen Schuldforderungen in Belgien besteuert wird? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die präjudizielle Frage betrifft das Gesetz vom 14. Dezember 1972 zur Zustimmung zum Abkommen zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Angelegenheiten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, und zum Schlussprotokoll, geschehen zu Luxemburg am 17. September 1970.

B.1.2. Aus dem Verweisungsurteil geht hervor, dass der Hof zur Vereinbarkeit von Artikel 11 §§ 1, 2 und 5 des obengenannten Abkommens, das durch das Gesetz vom 14. Dezember 1972 genehmigt wurde, mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung befragt wird; er besagt:

« § 1. Zinsen aus einem Vertragsstaat, die einem Ansässigen des anderen Vertragsstaates gezahlt werden, sind in diesem anderen Staat zu versteuern.

§ 2. Diese Zinsen können jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach der Gesetzgebung dieses Staates versteuert werden, doch die somit festgesetzte Steuer darf nicht mehr als 15 Prozent ihres Betrages darstellen.

[...]

§ 5. Die Bestimmungen der Paragraphen 1 bis 3 sind nicht anwendbar, wenn der Empfänger der Zinsen, der in einem Vertragsstaat ansässig ist, in dem andren Vertragsstaat, aus dem diese stammen, eine feste Niederlassung hat, mit der tatsächlich die Forderung, die die Zinsen abwirft, verbunden ist. In diesem Fall finden die Bestimmungen von Artikel 7 Anwendung; diese stehen nicht der Erhebung der Quellensteuer auf diese Zinsen gemäß der Gesetzgebung dieses anderen Vertragsstaates im Wege.

[...]».

Die in Paragraph 5 des obengenannten Artikels 11 vorgesehene Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung der Zinsen durch den Staat, in dem der Empfänger seinen Aufenthaltsort hat, findet nur Anwendung auf die Zinsen, die Unternehmen erhalten, und nicht auf diejenigen, die Freiberufler erhalten. Diese Bestimmung erfordert nämlich, dass der Empfänger im Herkunftsstaat der Zinsen über eine « feste Niederlassung » verfügt. Dieser Begriff ist in Artikel 5 § 1 des Abkommens definiert als « eine feste Geschäftsniederlassung, in der das Unternehmen seine Tätigkeit ganz oder teilweise ausübt ». Außerdem wird in Artikel 11 § 5 auf Artikel 7 des Abkommens verwiesen, der sich auf « Unternehmensgewinne » bezieht, während die Gewinne aus der Ausübung eines freien Berufes Gegenstand von Artikel 14 des Abkommens sind, der in Artikel 11 § 5 nicht erwähnt ist.

B.2.1. Der Behandlungsunterschied, der dem Hof unterbreitet wurde, ist derjenige, den der obenerwähnte Artikel 11 § 5 zwischen einerseits den in Belgien ansässigen Freiberuflern, die ihren Beruf in Luxemburg ausüben und dort über eine « feste Einrichtung » verfügen, und andererseits den in Belgien niedergelassenen Unternehmen, die in Luxemburg tätig sind und dort über eine « feste Niederlassung » verfügen, einführt. Er betrifft die Zinsen im Zusammenhang mit einer in Luxemburg angesiedelten beruflichen Forderung, die die Erstgenannten entgegennehmen und die in Belgien als Aufenthaltsstaat versteuerbar sind, während die Zinsen, die mit einer in Luxemburg angesiedelten beruflichen Forderung zusammenhängen und von den Letzteren entgegengenommen werden, in Luxemburg als Herkunftsstaat versteuerbar sind. Außerdem

bemerkt das Gericht, dass die Zinsen, die Freiberufler erhalten, ebenfalls in begrenztem Maße im Herkunftsstaat besteuert werden können.

B.2.2. Dieser Behandlungsunterschied beruht auf der Eigenschaft des Steuerpflichtigen, und dies ist ein objektives Kriterium; im erstgenannten Fall handelt es sich um einen Freiberufler und im letztgenannten um ein Unternehmen. Der Hof muss jedoch prüfen, ob dieses Kriterium hinsichtlich des Gegenstandes und des Zwecks der geprüften Bestimmung sachdienlich ist.

B.3.1. In der Begründung des Gesetzentwurfs zur Zustimmung zum Abkommen heißt es, « wie alle ähnlichen Abkommen, die Belgien kürzlich geschlossen hat, ist das neue belgisch-luxemburgische Abkommen weitgehend an das 1963 von der OECD veröffentlichte Musterabkommen angelehnt », wobei jedoch hervorgehoben wird, dass die Verfasser des Abkommens « allerdings vom Musterabkommen abgewichen sind, wenn dies durch die Besonderheiten der Steuergesetze beider Staaten notwendig wurde » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1970-1971, Nr. 972/1, S. 1).

Da die Kontrolle durch den Hof die Prüfung des Inhaltes der obengenannten Bestimmungen des Abkommens einschließt, muss der Hof berücksichtigen, dass es sich nicht um einen einseitigen Hoheitsakt handelt, sondern um eine Vertragsnorm, durch die Belgien gegenüber einem anderen Staat eine völkerrechtliche Verpflichtung eingegangen ist.

B.3.2. Ebenso wie die anderen Doppelbesteuerungsabkommen bezweckt das belgisch-luxemburgische Abkommen vom 17. September 1970 in erster Linie, die internationale Doppelbesteuerung aufzuheben oder ihre Folgen abzuschwächen, was beinhaltet, dass die Vertragsstaaten teilweise oder ganz darauf verzichten, das ihnen durch ihre Gesetzgebung verliehene Recht auszuüben, gewisse Einkünfte zu besteuern. Das Abkommen regelt somit die Verteilung der Steuergewalt zwischen dem Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, und dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, und schafft keine neuen Steuerverpflichtungen bezüglich ihres jeweiligen innerstaatlichen Rechts.

B.4. Die ausschließliche Besteuerung der Zinsen, die ein Unternehmen mit einer feste Niederlassung im Herkunftsstaat erhält, stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung aller Zinsen durch den Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, dar.

Indem der Gesetzgeber diesem Abkommen zugestimmt hat, konnte er vernünftigerweise berücksichtigen, dass Freiberufler und Unternehmen, selbst diejenigen, die durch eine natürliche Person geführt werden, Buchführungsverpflichtungen und Steuerregeln, die teilweise unterschiedlich sind, unterliegen, damit der Vorteil der betreffenden Ausnahme nur auf Unternehmen beschränkt wird. Die Verpflichtungen der Letztgenannten, insbesondere aufgrund des Gesetzes vom 17. Juli 1975 über die Buchhaltung der Unternehmen, sind in der Tat strenger hinsichtlich ihrer Buchführung als diejenigen, die Freiberuflern auferlegt werden. Man kann daher nicht behaupten, das angewandte Kriterium sei nicht sachdienlich im Hinblick auf das Steuerziel der Vertragsparteien.

B.5. Sicherlich sind die Steuerregeln in Belgien und in Luxemburg unterschiedlich, so dass die fragliche Bestimmung zur Folge hat, dass eine Kategorie von Steuerpflichtigen stärker besteuert wird als die andere Kategorie. Da der Behandlungsunterschied jedoch auf einem objektiven und sachdienlichen Kriterium beruht, konnten die Vertragsparteien unterschiedliche Regeln zur Bestimmung des steuernden Staates für die Zinsen, die die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen erhalten, vorsehen. Der Gleichheitsgrundsatz erfordert es nämlich nicht, dass Belgien in jedem Abkommen, das es mit Nachbarstaaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen aushandelt, sich damit befasst, den Steuerpflichtigen von Fall zu Fall die Regelung zu gewährleisten, die jederzeit für sie die günstigste ist.

B.6. Im Übrigen hat die Maßnahme keine unverhältnismäßigen Folgen, da selbst dann, wenn der Herkunftsstaat ebenfalls eine Steuer auf die Zinsen erhebt, wie Artikel 11 § 2 des Abkommens es erlaubt, dies nur bis zu einer Höhe von 15 Prozent des Betrags der besteuerten Zinsen möglich ist. Außerdem wird der Anteil der in der belgischen Gesetzgebung vorgesehenen ausländischen Steuer gegebenenfalls gemäß den in dieser Gesetzgebung vorgesehenen Bedingungen und Sätzen mit der Steuer der natürlichen Personen bezüglich der Zinsen verrechnet (Artikel 23 § 2 Nr. 2 des Abkommens).

B.7. Es trifft zwar zu, dass das Musterabkommen der OECD seit der Unterzeichnung des belgisch-luxemburgischen Abkommens abgeändert wurde, um Freiberufler hinsichtlich der Anwendung der Regeln über die Besteuerung von Zinsen im Zusammenhang mit einer Forderung bezüglich der Ausübung des Berufes über eine feste Niederlassung in einem anderen

Staat als dem Aufenthaltsstaat den Unternehmen gleichzustellen, doch dieser Umstand bedeutet schließlich nicht, dass die vorher geltende Regel, insbesondere diejenige der fraglichen Bestimmung, mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung unvereinbar wäre oder geworden wäre. Das Gleiche gilt für den Umstand, dass der belgische Staat in ähnlichen Abkommen, die er kürzlich mit anderen Staaten geschlossen hat, eine Regelung angenommen hat, die nicht den gleichen Behandlungsunterschied vorsieht. Da die fraglichen Bestimmungen aus den in B.4 dargelegten Gründen nicht gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, insofern sie Freiberufler und Unternehmen unterschiedlich behandeln, wird diese Schlussfolgerung nicht in Frage gestellt durch den Umstand, dass der Gesetzgeber, indem er seine Ermessensbefugnis nutzt, einen unterschiedlichen Standpunkt einnimmt, wenn er Abkommen mit anderen Staaten zustimmt.

B.8. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Das Gesetz vom 14. Dezember 1972 « zur Zustimmung zum Abkommen zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Angelegenheiten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, und zum Schlussprotokoll, geschehen zu Luxemburg am 17. September 1970 » verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 1. Februar 2006.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior