

Geschäftsverzeichnisnr. 3724
Urteil Nr. 77/2006 vom 17. Mai 2006

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot und L. Lavrysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 7. Juni 2005 in Sachen des Belgischen Staates gegen die Bo-Vite AG, dessen Ausfertigung am 15. Juni 2005 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« Verstößt Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen gegen die Artikel 10, 11 oder 170 der Verfassung, indem er Artikel 16 desselben Gesetzes ohne vernünftige und objektive Rechtfertigung ein rückwirkendes Inkrafttreten verleiht, wodurch für einen Steuerpflichtigen sogar vor der Veröffentlichung des vorgenannten Gesetzes der befreiende Mobiliensteuervorabzug geschuldet und zahlbar sein kann, einerseits und

verstößt Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 gegen die Artikel 10, 11 oder 170 der Verfassung, indem er es den Steuerpflichtigen, die zwischen dem 31. März 1993 und dem 31. Dezember 1993 eine Transaktion durchführen, nicht ermöglicht, im Voraus Rechtssicherheit über den regulären finanziellen oder wirtschaftlichen Charakter ihrer Transaktion zu erhalten, während den Steuerpflichtigen, die nach dem 31. Dezember 1993 eine Transaktion durchführen, wohl diese Möglichkeit geboten wird, andererseits? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

Die fraglichen Bestimmungen

B.1.1. Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 16 Nr. 2 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen, lautet:

« Der Verwaltung der direkten Steuern kann die rechtliche Qualifizierung, die Parteien einer Handlung oder ein selbes Geschäft bewirkenden getrennten Handlungen geben, nicht entgegengehalten werden, wenn die Verwaltung aufgrund von Vermutungen oder anderen in Artikel 340 erwähnten Beweismitteln feststellt, dass diese Qualifizierung dazu dient die Steuer zu umgehen, außer wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Qualifizierung rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht ».

B.1.2. Die genannte Bestimmung bezweckt « die Einführung einer allgemeinen Maßnahme zur Bekämpfung von Rechtsmissbrauch, wenn die Verwaltung feststellt, dass die Transaktion offensichtlich stattfand mittels Rechtshandlungen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen sollen, die Steuer zu umgehen » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 2). Durch die Möglichkeit zur Neuqualifizierung einer Rechtshandlung soll die Steuerverwaltung dafür sorgen können, dass die Steuer auf der « normalen » rechtlichen Qualifizierung der Transaktionen zwischen den Parteien beruht (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, S. 37).

B.1.3. Gleichzeitig mit der Einführung von Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 hat Artikel 16 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 den damaligen Artikel 345 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches abgeändert. Aufgrund dieser Bestimmung konnte der Steuerpflichtige von der Verwaltung eine vorherige Einwilligung bezüglich der steuerlichen Behandlung einer beabsichtigten Transaktion erhalten, und insbesondere bezüglich der Frage, ob die rechtliche Qualifizierung für die Anwendung von Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches rechtmäßigen finanziellen und wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprach.

B.1.4. Sowohl aus dem Gesetzestext als auch aus den Vorarbeiten geht hervor, dass die allgemeine Bestimmung zur Bekämpfung von Rechtsmissbrauch in Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und die Möglichkeit, bei der Steuerverwaltung eine vorherige Einwilligung zu beantragen, notwendigerweise zusammenhängen, da eine solche Einwilligung die Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Qualifizierung einer Rechtshandlung beseitigen und es ermöglichen muss, eine Neuqualifizierung durch die Verwaltung zu vermeiden (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 3; *Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 1072/008, S. 102).

B.2.1. Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 26. Juli 1993, verleiht der Verwaltung die Befugnis, aufgrund von Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 Rechtshandlungen, die ab dem 31. März 1993 abgeschlossen wurden, neu zu qualifizieren, wodurch diese in steuerlicher Hinsicht anders behandelt werden als es der Steuerpflichtige bei ihrer Durchführung erhofft hatte.

B.2.2. Gemäß dieser Bestimmung ist es möglich, eine vorherige Einwilligung zu beantragen ab einem Datum, das der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass festlegt, und spätestens am 31. Dezember 1993. In diesen Erlass müssen Übergangsmaßnahmen aufgenommen werden, damit die Steuerpflichtigen eine schriftliche Einwilligung bezüglich der zwischen dem 31. März 1993 und dem Tag des Inkrafttretens dieses Erlasses abgeschlossenen Handlungen beantragen können, selbst wenn diese Geschäfte inzwischen durchgeführt wurden.

Durch einen königlichen Erlass vom 22. September 1993, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. Oktober 1993, wurde diese Bestimmung zur Ausführung gebracht. Gemäß Artikel 2 dieses Erlasses tritt Artikel 16 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 in Bezug auf die Anwendung von Artikel 345 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 am 1. Oktober 1993 in Kraft.

B.3.1. Der vorliegende Richter fragt den Hof, ob Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 gegen die Artikel 10, 11 oder 170 der Verfassung verstoße, indem er:

- Artikel 16 desselben Gesetzes Rückwirkung verleihe, wodurch der befreiende Mobiliensteuervorabzug sogar vor der Veröffentlichung des vorerwähnten Gesetzes geschuldet und zahlbar sein könne;

- es den Steuerpflichtigen, die zwischen dem 31. März 1993 und dem 31. Dezember 1993 eine Transaktion durchführten, nicht ermögliche, hierfür eine vorherige Einwilligung zu erhalten auf der Grundlage von Artikel 345 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, während Steuerpflichtigen, die nach dem 31. Dezember 1993 eine Transaktion durchführten, wohl diese Möglichkeit geboten werde.

B.3.2. In Bezug auf die zweite präjudizielle Frage ist anzumerken, dass die fragliche Bestimmung die Möglichkeit zur Beantragung einer vorherigen Einwilligung ab einem Datum vorsieht, das der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass festlegt, und spätestens am 31. Dezember 1993. Die präjudizielle Frage ist folglich so zu verstehen, dass der Hof zum Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, die eine Transaktion vor dem 31. März 1993 und dem somit festgelegten Datum durchführen, und andererseits den Steuerpflichtigen, die eine Transaktion nach diesem Datum ausführen, befragt wird.

B.4.1. Indem die fragliche Bestimmung es erlaubt, dass Handlungen neu qualifiziert werden, die ab dem 31. März 1993 abgeschlossen wurden, hat sie, wie der vorlegende Richter zu Recht anführt, Rückwirkung.

B.4.2. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die zu Rechtsunsicherheit führen kann, ist nur durch besondere Umstände zu rechtfertigen, insbesondere wenn sie unentbehrlich ist für die Verwirklichung von Zielsetzungen allgemeinen Interesses.

B.4.3. Zur Rechtfertigung der Rückwirkung der fraglichen Bestimmung führt der Gesetzgeber an (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, SS. 3 und 4):

« Die neue Bestimmung [...] findet Anwendung auf Handlungen, die ab dem 31. März 1993 abgeschlossen wurden. Die Regierung erachtet es als notwendig, dieses Datum aufrechtzuerhalten, um zu vermeiden, dass sie nicht auf Transaktionen, die seit der Prüfung dieser Maßnahme verwirklicht wurden – was wiederholt in der Fachpresse veröffentlicht wurde –, anwendbar wäre. Im Übrigen ist anzumerken, dass diese Handlungen normalerweise steuerliche Folgen haben ab dem Steuerjahr 1994 (Einkünfte 1993) und dass das Inkrafttreten dazu führt, alle Steuerpflichtigen gleich zu behandeln.

Artikel 345 EStGB 1992, der sich auf vorherige Einwilligungen bezieht, wird auf diese neue Bestimmung zur Anwendung gebracht.

Die Erweiterung des sogenannten ‘ Ruling ’ wird vor Ende 1993 in Kraft treten an einem durch königlichen Erlass festgelegten Datum, wenn die erforderlichen Steuerbestimmungen zur Gewährleistung einer schnellen Wirksamkeit dieses ‘ Ruling ’ ergriffen worden sind ».

B.4.4. Das allgemeine Interesse kann es erforderlich machen, dass eine vom Gesetzgeber als notwendig erachtete steuerliche Maßnahme unverzüglich wirksam wird und dass die Möglichkeit der Steuerpflichtigen eingeschränkt wird, durch ein vorgreifendes Verhalten die beabsichtigten Folgen dieser Maßnahme zu verringern. Die Maßnahme darf jedoch nicht dazu führen, dass ohne objektive und vernünftige Rechtfertigung ein Behandlungsunterschied zwischen verschiedenen Kategorien von Steuerpflichtigen eingeführt wird.

B.5.1. In Bezug auf den Mobiliensteuervorabzug entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum der Zuweisung oder der Zahlbarstellung der Summen, auf die der Mobiliensteuervorabzug geschuldet ist, sowie auf der Grundlage des zu diesem Zeitpunkt geltenden Steuergesetzes.

B.5.2. Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 kann durch seine Rückwirkung dazu führen, dass ein befreiender Mobiliensteuervorabzug auf Rechtshandlungen geschuldet ist, die unter Einhaltung aller gesetzlichen Vorschriften vor der Veröffentlichung der fraglichen Bestimmung endgültig abgeschlossen waren, also zu einem Zeitpunkt, an dem der Steuerpflichtige darauf keinen Mobiliensteuervorabzug schuldete und nicht die Möglichkeit einer Neuqualifizierung berücksichtigen konnte und musste.

Wie aus der Rechtssache vor dem vorlegenden Richter hervorgeht, kann die fragliche Bestimmung selbst bewirken, dass ein befreiender Mobiliensteuervorabzug noch vor der Veröffentlichung des Gesetzes, aufgrund dessen diese Steuer zahlbar sein konnte, bezahlt werden musste und dass aus diesem Grund Verzugszinsen geschuldet sind.

B.5.3. Die fragliche Bestimmung verstößt somit gegen das rechtmäßige Vertrauen der Steuerpflichtigen, die damit rechnen konnten, dass kein Mobiliensteuervorabzug geschuldet sein würde, wenn sie sich entsprechend der anwendbaren Gesetzgebung verhalten würden, und die ihr Verhalten darauf abgestimmt haben.

B.6.1. Vergeblich würde man eine Rechtfertigung für die Rückwirkung der fraglichen Bestimmung in der in diesem Gesetz vorgesehenen Möglichkeit suchen, eine Vereinbarung mit der Steuerverwaltung zu schließen.

B.6.2. Für die Handlungen, die der Steuerpflichtige zwischen dem 31. März 1993 und dem im Erlass im Sinne von Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 vorgesehenen Datum abgeschlossen hat, konnte er keine vorherige Einwilligung beantragen bezüglich der Tatsache, ob die rechtliche Qualifizierung, die er einer beabsichtigten Transaktion verliehen hatte, rechtmäßigen finanziellen und wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprach. Somit konnte ihm in diesem Zeitraum nicht die Rechtssicherheit gewährt werden, die der Gesetzgeber selbst als eine logische Folge der « Bestimmung zur Bekämpfung von Rechtsmissbrauch » von Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 angesehen hatte.

B.6.3. Die Möglichkeit, die die ausführende Gewalt gemäß dem Gesetz vorsehen muss, um nachträglich eine Einwilligung in Bezug auf Handlungen zu erzielen, die zwischen dem 31. März

1993 und dem Datum, an dem der Erlass im Sinne von Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 in Kraft getreten ist, abgeschlossen wurden, kann diese Beschwerde nicht ausräumen.

B.6.4. Die vorherige Einwilligung soll dem Steuerpflichtigen Sicherheit verschaffen in Bezug auf die Weise, in der das Gesetz auf eine Situation oder eine Transaktion angewandt wird, die noch keine steuerliche Auswirkung hat. Die Einwilligung verpflichtet den Antragsteller nicht, die beabsichtigte Transaktion zu verwirklichen, sondern sie bietet ihm nur die Möglichkeit, gegebenenfalls auf diese Transaktion zu verzichten, wenn sie steuerrechtlich nicht günstig ist.

B.6.5. Wenn der Steuerpflichtige lediglich nachträglich eine Einwilligung für die vor der Veröffentlichung des Gesetzes abgeschlossenen Rechtshandlungen beantragen kann, hat er keine Entscheidungsfreiheit, da diese Handlungen bereits endgültig durchgeführt wurden. Der Steuerpflichtige kann eine bereits ausgeführte Handlung auch nicht mehr rückgängig machen, um die negativen steuerlichen Folgen einer Neuqualifizierung zu vermeiden. Somit wird die grundsätzliche Zielsetzung des Systems der vorherigen Einwilligungen missachtet und das Recht des Steuerpflichtigen verletzt, sich unter Einhaltung aller gesetzlichen Vorschriften für die geringsten Steuern zu entscheiden.

B.7.1. Aus den vorstehenden Erwägungen geht hervor, dass gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen wird, indem die Rückwirkung, die Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 Artikel 16 desselben Gesetzes verleiht, nicht nur dazu führt, dass Steuerpflichtige einem befreienden Mobilensteuervorabzug für Transaktionen unterliegen können, die vor der Veröffentlichung des fraglichen Gesetzes durchgeführt wurden, sondern auch, indem sie dazu führt, dass Rechtshandlungen neu qualifiziert werden können, die zustande gekommen sind vor dem vom König festzulegenden Datum, ab dem eine vorherige Einwilligung beantragt werden konnte.

B.7.2. Zwar konnte der Steuerpflichtige ab der Veröffentlichung der fraglichen Bestimmung wissen, dass eine von ihm vorgenommene Rechtshandlung aufgrund von Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 neu qualifiziert werden konnte, doch erst ab dem Zeitpunkt, an dem er bezüglich der steuerlichen Folgen dieser Rechtshandlung eine vorherige Einwilligung bei der Steuerverwaltung beantragen konnte, wird ihm die erforderliche Rechtssicherheit gewährleistet.

B.7.3. Aus den vorstehend dargelegten Gründen führt die fragliche Bestimmung gleichzeitig eine Diskriminierung ein zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, die eine Transaktion zwischen dem 31. März 1993 und dem durch den Erlass im Sinne von Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 festgelegten Datum durchgeführt haben, und andererseits den Steuerpflichtigen, die eine Transaktion nach dem letztgenannten Datum durchgeführt haben, da der ersten Kategorie die Rechtssicherheit entzogen wird, die mit dem Verfahren der vorherigen Einwilligung bezweckt wird und die der Gesetzgeber selbst als eine logische Folge der Möglichkeit zur Neuqualifizierung ansah.

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

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 23 § 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er Artikel 16 desselben Gesetzes auf Handlungen anwendbar macht, die vor dem Datum, an dem die damit zusammenhängende Anwendung von Artikel 345 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Kraft getreten ist, abgeschlossen wurden.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 17. Mai 2006.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts