

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 4818

Urteil Nr. 132/2010
vom 25. November 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und M. Bossuyt, und den Richtern R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe 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 14. Oktober 2009 in Sachen der « *Entreprise de Montage du Centre* » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 30. November 2009 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Mons folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 219 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 1994 geltenden Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er es nicht ermöglicht, der Zahlung der getrennten Steuer zu entgehen, wenn es sich um Ausgaben handelt, die zur Erstattung eigener Kosten des Arbeitsgebers bewilligt werden, während diese Steuer für die anderen in Artikel 57 des EStGB 1992 erwähnten Ausgaben nicht zu entrichten ist, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Ausgaben in einer vom Begünstigten gemäß Artikel 305 des EStGB 1992 eingereichten Erklärung enthalten sind? Ist die Sanktion von Artikel 219 des EStGB 1992 nicht unverhältnismäßig, indem das Ziel des Gesetzes darin besteht, zu vermeiden, dass Entlohnungen nicht besteuert werden, während die Entschädigungen, die die Erstattung eigener Ausgaben des Arbeitsgebers darstellen, für ihren Begünstigten eben nicht steuerpflichtig sind kraft des Artikels 31 des EStGB 1992? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 bestimmte in der auf das Steuerjahr 2004 anwendbaren Fassung, infolge seiner Abänderungen durch Artikel 15 des Gesetzes vom 30. März 1994 « zur Ausführung des Globalplans im Bereich des Steuerwesens », durch Artikel 21 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » und durch Artikel 2 des Gesetzes vom 27. November 2002 « zur Abänderung von Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 »:

« Eine getrennte Steuer wird festgelegt auf die in Artikel 57 erwähnten Ausgaben, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden [...].

Diese Steuer entspricht 300 Prozent dieser Ausgaben.

[...]

Diese Steuer ist nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben in einer vom Begünstigten gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung enthalten ist ».

Diese Bestimmung bildet zusammen mit Artikel 219*bis* desselben Gesetzbuches Abschnitt II (« Getrennte Steuern ») von Kapitel III (« Steuerberechnung ») von Titel III (« Gesellschaftssteuer ») des Einkommensteuergesetzbuches 1992.

B.1.2. Artikel 57 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 bestimmte in der auf das Steuerjahr 2004 anwendbaren Fassung, infolge seiner Abänderung durch Artikel 21 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002:

« Nachstehende Ausgaben gelten nur als Werbungskosten, wenn sie durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, die in den vom König festgelegten Formen und Fristen erstellt werden:

1. Provisionen, Maklergebühren, kommerzielle oder andere Ermäßigungen, zufällige oder nicht zufällige Entgelte oder Honorare, Zuwendungen, Vergütungen oder Vorteile jeglicher Art, die für die Empfänger Berufseinkünfte darstellen, ausschließlich der in Artikel 30 Nr. 3 erwähnten Entlohnungen,

2. Entlohnungen, Pensionen, Renten oder als solche geltende Zulagen, die Personalmitgliedern, ehemaligen Personalmitgliedern oder ihren Rechtsnachfolgern gezahlt werden, ausschließlich der für die Empfänger steuerfreien Sozialvorteile,

3. Pauschalentschädigungen, die Personalmitgliedern als Erstattung von tatsächlichen Kosten bewilligt werden, die dem Arbeitgeber obliegen ».

B.1.3. Artikel 305 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 bestimmte in der auf das Steuerjahr 2004 anwendbaren Fassung:

« Steuerpflichtige, die der Steuer der natürlichen Personen, der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der juristischen Personen unterliegen, und Steuerpflichtige, die gemäß den Artikeln 232 bis 234 der Steuer der Gebietsfremden unterliegen, sind verpflichtet, bei der Verwaltung der direkten Steuern jedes Jahr in den Formen und Fristen, die in den Artikeln 307 bis 311 angegeben sind, eine Erklärung einzureichen.

Ist ein Steuerpflichtiger verstorben oder gesetzlich handlungsunfähig, obliegt die Erklärungspflicht im ersten Fall den Erben oder den Gesamtvermächtnisnehmern oder -beschenkten und im zweiten Fall dem gesetzlichen Vertreter.

Bei aufgelösten Gesellschaften obliegt diese Pflicht den Liquidatoren.

Steuerpflichtige, die weder lesen noch unterzeichnen können, dürfen ihre Erklärung von Bediensteten des Dienstes ausfüllen lassen, bei dem sie eingereicht werden muss, sofern sie die

notwendigen Angaben machen. In diesem Fall wird dieser Umstand in der Erklärung angegeben und wird die Erklärung von dem Bediensteten unterzeichnet, der sie entgegengenommen hat.

Erklärungen dürfen ebenfalls von einem Beauftragten eingereicht werden, der dann den Nachweis der Generalvollmacht, aufgrund deren er handelt, erbringen muss ».

B.2. Aus dem Sachverhalt der dem vorlegenden Richter vorgelegten Rechtssache, der Begründung seiner Verweisungsentscheidung und der Formulierung der präjudiziellen Frage geht hervor, dass der Hof gebeten wird, über die Vereinbarkeit von Artikel 219 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung zu befinden, insofern er einen Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von der Gesellschaftssteuer unterliegenden Gesellschaften einführe, die für das Steuerjahr 2004 keine Ausgaben zugunsten eines Arbeitnehmers, der ihrem Personal angehöre und der Steuer der natürlichen Personen unterliege, durch Vorlegen einer Individualkarte und einer zusammenfassenden Aufstellung im Sinne von Artikel 57 desselben Gesetzbuches nachwiesen, und zwar einerseits diejenigen, die keine Entlohnung im Sinne der letztgenannten Bestimmung nachwiesen, und andererseits diejenigen, die keine Pauschalentschädigungen durch Erstattung der tatsächlichen Kosten des Arbeitgebers im Sinne derselben Bestimmung nachwiesen.

B.3.1. Die fragliche Bestimmung ermöglicht es jeder Kategorie von Gesellschaften, der Eintragung der durch Artikel 219 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 eingeführten getrennten Steuer in die Heberolle zu entgehen, sofern sie nachweisen, dass der Betrag der nicht belegten Ausgaben in der Erklärung der Einkommensteuer der natürlichen Personen enthalten ist, die ihr Arbeitnehmer grundsätzlich bei der Verwaltung der direkten Steuern in Ausführung von Artikel 305 desselben Gesetzbuches abgeben muss.

B.3.2. Die Einwohner des Königreichs unterliegen der Steuer der natürlichen Personen mit all ihren steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (Artikel 5 dieses Gesetzbuches). Unter diesen Einkünften sind die Berufseinkünfte aufgelistet (Artikel 6 und 23 § 1 Nr. 4 desselben Gesetzbuches), zu denen unter anderem die « Entlohnungen von Arbeitnehmern » (Artikel 30 Absatz 1 Nr. 1) gehören.

In der auf das Steuerjahr 2004 anwendbaren Fassung bestimmte Artikel 31 Absätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992:

« Entlohnungen von Arbeitnehmern sind alle Entgelte, die für den Arbeitnehmer den Ertrag seiner Arbeit im Dienst eines Arbeitgebers darstellen.

Sie umfassen insbesondere:

1. Gehälter, Löhne, Provisionen, Zuwendungen, Prämien, Entschädigungen und alle anderen ähnlichen Entgelte, einschließlich der Trinkgelder und anderer, selbst zufälliger Zulagen, die aufgrund oder anlässlich der Ausübung der Berufstätigkeit aus anderen Gründen bezogen werden als zur Erstattung eigener Ausgaben des Arbeitgebers,

[...]

5. Entlohnungen eines Arbeitnehmers, selbst wenn sie seinen Rechtsnachfolgern gezahlt oder zuerkannt werden.

[...]».

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Entlohnung im Sinne von Artikel 57 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ein steuerpflichtiges Einkommen ist, das in der jährlichen Steuererklärung der natürlichen Personen angegeben werden muss, während die Entschädigungen im Sinne von Artikel 57 Nr. 3 dieses Gesetzbuches nicht Bestandteil des steuerpflichtigen Einkommens für die Steuer der natürlichen Personen sind, so dass ihr Empfänger sie nicht in dieser Erklärung angeben muss.

B.3.3. Eine Gesellschaft, die für das Steuerjahr 2004 nicht die Pauschalentschädigungen als Erstattung für tatsächliche Kosten des Arbeitgebers, die dieser seinem Arbeitnehmer gewährt hat, durch Vorlegen einer Individualkarte und einer zusammenfassenden Aufstellung im Sinne von Artikel 57 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nachweist, kann also nicht beweisen, dass der Betrag dieser Entschädigungen in der Erklärung der Einkommensteuer der natürlichen Personen des Arbeitnehmers, der diese Entschädigungen erhalten hat, enthalten ist.

Im Unterschied zu einer Gesellschaft, die zu der ersten in B.2 beschriebenen Kategorie gehört, kann sie also nicht der Eintragung der getrennten Steuer in die Heberolle in Anwendung der fraglichen Bestimmung entgehen.

B.4. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung schließen nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung ist eine besondere Anwendung dieser Regel in Steuersachen.

B.5.1. Der vorerwähnte Artikel 57 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 übernimmt im Wesentlichen Artikel 47 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, ersetzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 8. August 1980 « über die Haushaltsvoranschläge 1979-1980 ».

Diese Bestimmung soll « Versuche der Steuerumgehung und -hinterziehung verhindern » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1979-1980, Nr. 323/47, S. 18). Die Individualkarten und die zusammenfassenden Aufstellungen, deren Erstellung hierdurch vorgeschrieben wird, sollen die Identifizierung der Begünstigten der darin vorgesehenen Ausgaben ermöglichen, damit die Verwaltung der direkten Steuern sich vergewissern kann, dass diese Ausgaben auf Seiten der Begünstigten besteuert wurden oder werden (ebenda, Nr. 323/1, SS. 5 und 6; ebenda, Nr. 323/47, SS. 16, 18 und 19; *Parl. Dok.*, Senat, 1979-1980, Nr. 483/9, S. 34). Während der Vorarbeiten zu Artikel 2 des Gesetzes vom 27. November 2002 - der die fragliche Bestimmung in Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 eingefügt hat - wurde daran erinnert, dass die Erstellung dieser Individualkarten und dieser zusammenfassenden Aufstellungen für die Verwaltung ein « Kontrollmittel » ist (*Parl. Dok.*, Senat, 2001-2002, Nr. 468/5, S. 4).

Die Pauschalentschädigungen im Sinne von Artikel 57 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 sind Entschädigungen, die der Arbeitgeber seinem Personalmitglied zahlt, ohne dass dieses verpflichtet wäre, dem Ersteren seine Auslagen nachzuweisen (*Parl. Dok.*, Senat, 1979-1980, Nr. 483/9, SS. 32 und 33).

B.5.2. Artikel 219 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ist Ausdruck der Regel, die zuvor in Artikel 33 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 « zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern » enthalten

war, der seinerseits Artikel 132 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 ersetzt (*Parl. Dok.*, Senat, 1988, Nr. 440/1, SS. 25 bis 27).

Die Einführung des in der letztgenannten Bestimmung vorgesehenen Steuer bezweckte, den Urheber der in Artikel 47 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 aufgezählten Ausgaben davon abzuschrecken, die Individualkarten und die zusammenfassenden Aufstellungen, die es der Verwaltung der direkten Steuern ermöglichen, sich der Besteuerung dieser Ausgaben zu vergewissern, nicht zu erstellen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1979-1980, Nr. 323/1, S. 6; *Parl. Dok.*, Senat, 1979-1980, Nr. 483/9, S. 50; *Parl. Dok.*, Senat, 1988, Nr. 440/1, S. 26). Während der Vorarbeiten zu Artikel 15 des Gesetzes vom 30. März 1994 « zur Ausführung des Globalplans im Bereich des Steuerwesens » - wodurch der Satz dieser Steuer erhöht wurde - wurde daran erinnert, dass hierdurch von Steuerbetrug abgeschreckt werden sollte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1993-1994, Nr. 1290/6, S. 86).

B.5.3. Die fragliche Bestimmung bezweckt ihrerseits, die finanziellen Auswirkungen der Nichterstellung der Individualkarten und der zusammenfassenden Aufstellungen flexibler zu gestalten zugunsten gutgläubiger Steuerpflichtiger, die nachweisen können, dass ihr Verhalten die Verwaltung der direkten Steuern tatsächlich nicht daran gehindert hat, die erforderlichen Informationen zur korrekten Anwendung des Steuergesetzes zu erhalten (*Parl. Dok.*, Senat, 2001-2002, Nr. 468/8, S. 2; *Parl. Dok.*, Kammer, 2002-2003, Nr. 1913/002, SS. 3 und 5).

B.6.1. Die durch Artikel 219 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 eingeführte Steuer dient dazu, die Gesellschaften zu veranlassen, der Verwaltung der direkten Steuern die Informationen zu übermitteln, die sie benötigt, um die korrekte Anwendung des Steuergesetzes auf die Begünstigten der betreffenden Ausgaben zu überwachen.

B.6.2. Wenn die Gesellschaft, die einem Personalmitglied Entlohnungen im Sinne von Artikel 57 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gewährt, nicht die erforderliche Karte und Aufstellung vorlegt, kann die Verwaltung dennoch die korrekte Anwendung des Steuergesetzes auf den Begünstigten dieser Entlohnungen gewährleisten, wenn der Letztgenannte diese Einkünfte korrekt in Ausführung von Artikel 31 desselben Gesetzbuches angibt.

Wenn hingegen eine Gesellschaft, die einem Personalmitglied Pauschalentschädigungen als Erstattung von tatsächlichen Kosten des Arbeitgebers im Sinne von Artikel 57 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gewährt, nicht die erforderliche Karte und Aufstellung vorlegt, kann die Verwaltung nicht die korrekte Anwendung des Steuergesetzes auf den Begünstigten dieser Entschädigungen gewährleisten. Wie in B.3.2 bemerkt wurde, sind Letztere nicht Bestandteil des für die Steuer der natürlichen Personen steuerpflichtigen Einkommens, so dass der Begünstigte in seiner Erklärung der Einkommensteuer der natürlichen Personen nicht angeben muss, dass er solche Entschädigungen erhalten hat. Dieser Begünstigte könnte jedoch geneigt sein, in dieser Erklärung den Abzug der für Rechnung seines Arbeitgebers getätigten Kosten als Werbungskosten im Sinne von Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 zu verlangen (indem er beispielsweise Dokumente als Kostenbelege verwendet, die durch Dritte aufgestellt wurden und die er nicht bei seinem Arbeitgeber abgeben musste), obwohl diese Kosten Gegenstand einer Erstattung durch die vorerwähnten Pauschalentschädigungen waren - die selbst als Werbungskosten durch die Gesellschaft in Anwendung von Artikel 197 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 abgezogen wurden. In einem solchen Beispiel ermöglichen die in den Artikeln 57 und 219 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vorgesehenen Individualkarten und zusammenfassenden Aufstellungen es der Verwaltung, die korrekte Anwendung des Steuergesetzes auf die Begünstigten der in Artikel 57 Nr. 3 dieses Gesetzbuches vorgesehenen Kosten zu überwachen.

B.6.3. Im Übrigen kann eine Gesellschaft, die einem Personalmitglied Pauschalentschädigungen als Erstattung von tatsächlichen Kosten des Arbeitgebers im Sinne von Artikel 57 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gewährt, die erforderliche Individualkarte und zusammenfassende Aufstellung erstellen, um zu vermeiden, dass sie die getrennte Steuer, die durch Artikel 219 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 eingeführt wurde, entrichten muss.

B.6.4. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der in B.3.3 beschriebene Behandlungsunterschied auf einer vernünftigen Rechtfertigung beruht.

B.7. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 219 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf das Steuerjahr 2004 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 25. November 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior