

|  |
|--|
| Geschäftsverzeichnissnr. 6128                |
| Entscheid Nr. 11/2016<br>vom 21. Januar 2016 |

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 198 § 1 Nr. 10 und 307 § 1 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul und T. Giet, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 8. Dezember 2014 in Sachen der « Untill » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 23. Dezember 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 198 § 1 Nr. 10 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 307 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung und den darin verankerten Gleichheits- und Nichtdiskriminierungsgrundsatz, indem diese Bestimmung die Zahlungen, die direkt oder indirekt in Staaten gehen, die in Artikel 307 § 1 Absatz 3 erwähnt sind, und die nicht gemäß vorerwähntem Artikel 307 § 1 Absatz 3 angegeben werden, nicht als Werbungskosten betrachtet,

- ohne dass diese Bestimmung je nachdem unterscheidet, ob sich diese Zahlungen wohl oder nicht auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen, die gemäß allen anderen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches abzugsfähige Werbungsausgaben darstellen und/oder

- ohne dass diese Bestimmung in irgendeiner Weise den Gegenbeweis der angenommenen Nichtabzugsfähigkeit der Zahlungen durch den Steuerpflichtigen ermöglicht und/oder

- ohne dass die angenommene Nichtabzugsfähigkeit der Zahlungen beeinträchtigt wird, wenn die Verwaltung infolge einer geführten Untersuchung selbst festgestellt hat, dass sich die Zahlungen auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen, die gemäß allen anderen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches abzugsfähige Werbungsausgaben darstellen, und/oder

- ohne dass je nachdem unterschieden wird, ob die Zahlungen in Belgien wohl oder nicht eine Steuerumgehung beinhalten können, indem die Zahlungen für den tatsächlichen Empfänger wohl oder nicht in Belgien, jedoch in einem anderen Staat steuerpflichtig sind? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft Artikel 198 § 1 Nr. 10 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in Verbindung mit Artikel 307 § 1 Absatz 3 desselben Gesetzbuches, in der für das Steuerjahr 2011 geltenden Fassung.

B.2. Artikel 307 § 1 Absätze 3 bis 6 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 134 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009, in der für das Steuerjahr 2011 geltenden Fassung, sieht für Gesellschaften die Verpflichtung vor, alle Zahlungen anzugeben, die sie direkt oder

indirekt an Personen machen, die in Staaten ansässig sind, die als so genannte « Steuerparadiese » betrachtet werden, und bestimmt:

« Steuerpflichtige, die der Gesellschaftsteuer oder gemäß Artikel 227 Nr. 2 der Steuer der Gebietsfremden unterliegen, sind verpflichtet, alle Zahlungen anzugeben, die sie direkt oder indirekt an Personen machen, die in einem Staat ansässig sind, der:

a) entweder für den gesamten Besteuerungszeitraum, in dem die Zahlung getätigt wurde, durch das Weltforum der OECD über Transparenz und Informationsaustausch nach einer umfassenden Untersuchung der Anwendung des OECD-Standards für Informationsaustausch in diesem Staat als Staat betrachtet wird, der diesen Standard im Wesentlichen oder tatsächlich nicht umsetzt,

b) oder auf der Liste der Staaten ohne oder mit niedriger Besteuerung steht.

Für die Anwendung von Absatz 3 gilt als Staat ohne oder mit niedriger Besteuerung ein Staat, dessen nominaler Satz der Gesellschaftsteuer unter 10 Prozent liegt.

Die Liste der Staaten ohne oder mit niedriger Besteuerung wird durch einen im Ministerrat beratenen Erlass festgelegt. Diese Liste wird durch einen im Ministerrat beratenen Erlass aktualisiert.

Die in Absatz 3 erwähnte Erklärung muss nur erfolgen, wenn die Gesamtheit der während des Besteuerungszeitraums getätigten Zahlungen einen Mindestbetrag von 100.000 EUR erreicht. Die Erklärung erfolgt auf einem Formular, dessen Muster vom König festgelegt wird, und wird der in Artikel 305 Absatz 1 erwähnten Erklärung beigelegt ».

Der fragliche Artikel 198 § 1 Nr. 10 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 128 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009, bestimmt, in welchen Fällen die an so genannte Steuerparadiese erfolgten Zahlungen, die der vorerwähnten Erklärungspflicht unterliegen, als Werbungskosten abgelehnt werden:

« Werbungskosten umfassen nicht:

[...]

10. unbeschadet der Anwendung von Artikel 219 Zahlungen, die direkt oder indirekt in Staaten gehen, die in Artikel 307 § 1 Absatz 3 erwähnt sind, und die nicht gemäß vorerwähntem Artikel 307 § 1 Absatz 3 angegeben werden oder, wenn sie doch angegeben werden, für die der Steuerpflichtige nicht mit allen rechtlichen Mitteln nachweist, dass sie im Rahmen tatsächlicher und ehrlicher Geschäfte und mit anderen Personen als künstlichen Konstruktionen getätigt werden ».

Aufgrund der Artikel 133 und 136 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009 sind die fraglichen Bestimmungen ab dem Steuerjahr 2010 in Kraft getreten für die Zahlungen, die ab dem 1. Januar 2010 getätigt wurden.

B.3. Aus der Vorabentscheidungsfrage ist abzuleiten, dass der vorliegende Richter den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung befragt, insofern alle Zahlungen, die direkt oder indirekt in Staaten im Sinne von Artikel 307 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 gegangen seien, und die nicht gemäß dieser Bestimmung angegeben worden seien, als Werbungskosten abgelehnt würden, ohne dass danach unterschieden werde, ob diese Zahlungen sich auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte bezogen hätten oder ob sie eine Steuerhinterziehung in Belgien beinhalten könnten oder nicht.

B.4.1. Durch die Auferlegung einer strikten Erklärungspflicht wollte der Gesetzgeber sich der effektiven Mitwirkung der Steuerpflichtigen vergewissern. Der Steuerpflichtige setzt sich einer Sanktion aus - die Ablehnung des Abzugs als Werbungskosten -, wenn er die besondere Erklärungspflicht nicht einhält und den Fiskus somit daran hindert zu prüfen, ob die betreffenden Zahlungen als « tatsächliche und ehrliche Geschäfte » mit Personen, die keine « künstlichen Konstruktionen » sind, einzustufen sind.

Die Erklärungspflicht ist Bestandteil der Bekämpfung von Steuerbetrug, insbesondere der Flucht durch Steuerpflichtige in so genannte Steuerparadiese, um sich in Belgien der Steuer zu entziehen, und bezweckt, die Steuerkontrollen hinsichtlich der Realität und der Legitimität der betreffenden Zahlungen effizienter zu gestalten.

B.4.2. Die Unterlassung der Erklärung der Zahlungen in die so genannten Steuerparadiese gemäß Artikel 307 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 ist grundsätzlich ein ausreichender Anlass, den Abzug als Werbungskosten abzulehnen. Im Gesetz wird im Fall der Nichterklärung keine Verbindung zwischen dem Abzug als Werbungskosten und der Realität der Zahlungen hergestellt. Außerdem ist eine betrügerische Absicht nicht erforderlich.

Nur wenn der Steuerpflichtige die betreffenden Zahlungen in die so genannten Steuerparadiese gemäß Artikel 307 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 angegeben hat, wird eine solche Verbindung zwischen dem Abzug als Werbungskosten und der Realität der Zahlungen hergestellt; aufgrund von Artikel 198 § 1 Nr. 10 des EStGB 1992 wird der Abzug als Werbungskosten nur angenommen, wenn der Steuerpflichtige mit allen rechtlichen Mitteln nachweist, dass die angegebenen Zahlungen als « tatsächliche und ehrliche Geschäfte » mit Personen, die keine « künstlichen Konstruktionen » sind, einzustufen sind.

B.4.3. Der Gerichtshof muss prüfen, ob die Maßnahme vernünftig gerechtfertigt ist, indem sie im Falle der Nichterklärung auf eine solch allgemeine und absolute Weise gilt. Die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter, auf deren Antrag hin die Vorabentscheidungsfrage gestellt

wurde, führt in diesem Zusammenhang an, dass der Abzug als Werbungskosten in dem Fall, dass die betreffenden Zahlungen in Steuerparadiese nicht gemäß Artikel 307 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992 angegeben würden, angenommen werden müsse, wenn sich herausstelle, dass die Zahlung als tatsächliche und ehrliche Geschäfte einzustufen seien oder wenn diese Zahlungen nicht zu einer belgischen Steuerhinterziehung führen könnten.

B.5.1. Es ist gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber bestrebt ist, Steuerhinterziehung zu verhindern und die Interessen der Staatskasse zu verteidigen im Bemühen um Gerechtigkeit sowie im Bemühen, die Aufgaben allgemeinen Interesses, mit denen er beauftragt ist, so gut wie möglich zu erfüllen.

Die Verpflichtung der Gesellschaften, die Zahlungen in die so genannten Steuerparadiese anzugeben, dient dazu, die Steuerkontrollen im Zusammenhang mit diesen Zahlungen effizienter zu gestalten; durch diese Erklärungspflicht werden die Kontrolldienste sich stärker auf die Prüfung dieser Zahlungen als auf deren Aufspürung konzentrieren können (*Parl. Dok.*, Kammer, 2009-2010, DOC 52-2278/001, S. 71). Die Maßnahme ist relevant hinsichtlich der Zielsetzung des Gesetzgebers, da sie es ermöglicht, Steuerbetrug zu bekämpfen.

B.5.2. Würde man annehmen, dass die betreffenden Zahlungen nicht als Werbungskosten abgelehnt werden dürften, wenn der Steuerpflichtige die Erklärungspflicht nicht eingehalten hätte, wobei es sich jedoch zeigt, dass diese Zahlungen im Rahmen tatsächlicher und ehrlicher Geschäfte getätigt werden oder in Belgien keine Steuerhinterziehung beinhalten, so würde die Sanktion der Ablehnung des Abzugs als Werbungskosten ihre Schlagkraft verlieren und würde die vom Gesetzgeber bezweckte abschreckende Wirkung aufgehoben. Der Steuerpflichtige würde unter diesen Umständen nämlich nicht dazu veranlasst, der Steuerverwaltung seine Mitwirkung zu gewähren. Außerdem ist es besonders schwierig, wenn nicht gar unmöglich, zu prüfen, ob der zuwiderhandelnde Steuerpflichtige gutgläubig gehandelt hat.

B.6. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 198 § 1 Nr. 10 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 307 § 1 Absatz 3 desselben Gesetzbuches, in der für das Steuerjahr 2011 geltenden Fassung, verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 21. Januar 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen