

Geschäftsverzeichnisnr. 7034
Entscheid Nr. 125/2019 vom 26. September 2019

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet und J. Moerman, 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 Entscheid vom 16. Oktober 2018, dessen Ausfertigung am 25. Oktober 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 219 des EStGB 1992 in der durch das Programmgesetz vom 19. Dezember 2014 abgeänderten Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem Gesellschaften, die der Gesellschaftssteuer unterliegen und ihrem Unternehmensleiter Vorteile jeglicher Art gewähren, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob der Empfänger der Vorteile spätestens innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert wurde, so dass für diese Gesellschaften die Veranlagung wegen geheimer Provisionen nach Artikel 219 des EStGB 1992 (100 %) nicht angewandt wird und die Verwaltung die Möglichkeit hat, den Empfänger der Vorteile noch rechtzeitig innerhalb der Veranlagungsfrist zu besteuern, und je nachdem, ob der Empfänger der Vorteile jeglicher Art außerhalb der Frist von zwei Jahren und sechs Monaten ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert wurde, wodurch für diese Gesellschaften die Veranlagung wegen geheimer Provisionen nach Artikel 219 des EStGB 1992 (100 %) wohl angewandt wird, während die Verwaltung den Empfänger bereits tatsächlich rechtzeitig innerhalb der Veranlagungsfrist besteuert hat? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992).

B.2. Artikel 219 des EStGB 1992 bestimmt:

« Eine getrennte Steuer wird festgelegt auf die in Artikel 57 erwähnten Ausgaben und die in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, auf verschleierte Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen, und auf die in Artikel 53 Nr. 24 erwähnten finanziellen Vorteile oder Vorteile jeglicher Art.

Diese Steuer entspricht 100 Prozent dieser Ausgaben, Vorteile jeglicher Art, finanziellen Vorteile und verschleierten Gewinne, außer wenn nachgewiesen werden kann, dass der Empfänger dieser Ausgaben, Vorteile jeglicher Art und finanziellen Vorteile eine juristische

Person ist oder dass die verschleierte Gewinne wieder in der Buchhaltung ausgewiesen werden wie in Absatz 4 vorgesehen; in diesen Fällen wird der Steuersatz auf 50 Prozent festgelegt.

In Artikel 24 Absatz 1 Nr. 2 bis 4 erwähnte Rücklagen gelten nicht als verschleierte Gewinne.

Verschleierte Gewinne können in einem späteren Geschäftsjahr als dem Geschäftsjahr, in dem der Gewinn erzielt wurde, wieder in der Buchhaltung ausgewiesen werden, selbst wenn die anwendbaren Veranlagungsfristen wie in Artikel 354 Absatz 1 erwähnt abgelaufen sind, sofern der Steuerpflichtige noch nicht schriftlich über laufende spezifische Verwaltungshandlungen oder gerichtliche Untersuchungshandlungen in Kenntnis gesetzt worden ist.

Darüber hinaus unterliegen vorerwähnte verschleierte Gewinne dieser getrennten Steuer nur, wenn sie nicht Folge der Ablehnung von Werbungskosten sind.

Diese Steuer ist nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben oder der in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung oder in einer vom Empfänger im Ausland eingereichten gleichartigen Erklärung enthalten ist.

Ist der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben oder der in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art nicht in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung oder in einer vom Empfänger im Ausland eingereichten gleichartigen Erklärung enthalten, ist die getrennte Steuer nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen anwendbar, wenn der Empfänger spätestens zwei Jahre und sechs Monate ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden ist ».

B.3. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan möchte erfahren, ob Artikel 219 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar sei, weil Gesellschaften steuerlich unterschiedlich behandelt würden in Abhängigkeit davon, ob der Empfänger eines nicht in einer Karte erwähnten Vorteils jeglicher Art innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten eindeutig identifiziert worden sei und durch die Steuerverwaltung besteuert werden könne beziehungsweise ob dieser nicht innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten eindeutig identifiziert worden sei und durch die Steuerverwaltung tatsächlich besteuert worden sei. Im erstgenannten Fall werde die Gesellschaft nicht getrennt zur Gesellschaftssteuer veranlagt, während die Gesellschaft im zweitgenannten Fall zu dieser Steuer veranlagt werde, sogar dann, wenn der Empfänger zur Steuer der natürlichen Personen veranlagt worden sei.

B.4. Aus der Vorabentscheidungsfrage und den Motiven der Verweisungsentscheidung geht hervor, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan im Grunde wissen möchte, ob die Frist von zwei Jahren und sechs Monaten sachlich gerechtfertigt ist.

Der Gerichtshof begrenzt seine Prüfung daher auf Artikel 219 Absatz 7 des EStGB 1992.

B.5.1. Das Steuersystem, das für geheime Provisionen gilt, ist das Ergebnis mehrerer aufeinander folgender Gesetzesänderungen. In den Vorarbeiten zu diesen verschiedenen Anpassungen heißt es, dass der Gesetzgeber bestimmte Formen des Missbrauchs bekämpfen wollte. Er hat daher eine « wechselseitige Verbindung geschaffen zwischen einerseits der Abzugsfähigkeit der Beträge auf Seiten desjenigen, der sie zahlt, und andererseits der Besteuerbarkeit dieser Beträge auf Seiten der Empfänger » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1972-1973, Nr. 521/7, SS. 38-39).

Daher hat er durch das Gesetz vom 25. Juni 1973 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches, insbesondere in Bezug auf die Besteuerung der Mehrwerte, die Grundlage und die Berechnung der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Nichtansässigen sowie die Ahndung gewisser Formen der Steuerhinterziehung und -umgehung » die besondere Steuer « zum Ausgleich des Verlustes der Steuer, die nicht von den Empfängern gefordert werden kann » festgelegt (ebenda, S. 39)

B.5.2. Ursprünglich war die in Frage stehende Bestimmung nur in Bezug auf die in Artikel 57 des EStGB 1992 erwähnten Ausgaben anwendbar, das heißt Provisionen, Maklergebühren, Honorare und Vorteile jeglicher Art, die an die Empfänger gezahlt wurden, für die diese Beträge Berufseinkünfte darstellen, oder auch Entlohnungen und Pensionen, die an Personalmitglieder oder ehemalige Personalmitglieder sowie an Verwalter und Geschäftsführer gezahlt wurden. Wenn eine Gesellschaft die in dieser Bestimmung erwähnten Beträge nicht innerhalb der vorgegebenen Frist mittels der gesetzlich vorgeschriebenen Individualkarten und der gesetzlich vorgeschriebenen zusammenfassenden Aufstellung und unter Offenlegung der vollständigen Identität des Empfängers nachweist, schuldet sie eine getrennte Gesellschaftssteuer. Diese nicht nachgewiesenen Ausgaben umfassen die « geheimen Provisionen ».

Die getrennte Veranlagung in der Gesellschaftssteuer bezüglich der geheimen Provisionen dient dazu, die Steuerpflichtigen zu zwingen, ihre Verpflichtung zu erfüllen, in der gesetzlichen Form und innerhalb der gesetzlichen Frist der Steuerverwaltung die Auskünfte zu besorgen, die es ihr ermöglichen, zur Veranlagung der Empfänger überzugehen.

B.5.3. Seit der Gesetzesänderung vom 30. März 1994 stellt sich heraus, dass der Gesetzgeber neben dieser legitimen Zielsetzung auch beabsichtigte, von Steuerbetrug abzuhalten, wobei die getrennte Veranlagung auf einen Steuersatz von 300 Prozent festgelegt wurde und unter anderem dazu diente, die Nichteinhaltung der Verpflichtungen des Steuerpflichtigen zu bestrafen, um eine Wiederholung der Verstöße zu verhindern (*Parl. Dok.*, Kammer, 1993-1994, Nr. 1290/6, SS. 45-46 und S. 86).

B.5.4. Durch das Programmgesetz vom 19. Dezember 2014 hat der Gesetzgeber der getrennten Steuer bezüglich der geheimen Provisionen eine rein vergütende und folglich nicht mehr eine bestrafende Beschaffenheit verleihen wollen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-0672/001, S. 10). Die getrennte Steuer dient fortan nur dazu, den Verlust an Einkommensteuern auszugleichen.

Entsprechend diesem Ziel hat der Gesetzgeber den Steuersatz der getrennten Steuer bezüglich geheimer Provisionen von 309 auf 103 Prozent gesenkt. (mit, in bestimmten Fällen, einer zusätzlichen Ermäßigung bis 51,5 Prozent). Er hat ebenso die Fälle der Nichtanwendbarkeit dieser Steuer, so wie durch das Gesetz vom 27. November 2002 eingeführt, angepasst.

Dementsprechend ist die getrennte Steuer nicht anwendbar, wenn der betreffende Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag der Ausgaben oder der Vorteile jeglicher Art in einer vom Empfänger rechtzeitig eingereichten Einkommensteuererklärung enthalten ist (Artikel 219 Absatz 6 des EStGB 1992). Bei Fehlen einer solchen Erklärung, wenn die Ausgaben oder Vorteile jeglicher Art vom jeweiligen Empfänger nicht rechtzeitig mitgeteilt worden sind, wird die getrennte Steuer fortan nicht angewandt, « wenn der Empfänger spätestens zwei Jahre und sechs Monate ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden ist » (Artikel 219 Absatz 7 des EStGB 1992).

B.5.5. Aus einer Antwort des Ministers der Finanzen ergibt sich, dass mit dieser Frist von zwei Jahren und sechs Monaten bezweckt wurde, der Steuerverwaltung einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten einzuräumen, um in Anwendung von Artikel 354 Absatz 1 des EStGB 1992 eine ergänzende Steuer gegenüber dem Empfänger des nicht gemeldeten Vorteils festzulegen (Fr. & Antw., Kammer, 2015-2016, QRVA 54-072, S. 250).

B.6. Gegenüber dem eindeutig identifizierten Empfänger eines Vorteils jeglicher Art, der weder in einer Karte erwähnt noch gemeldet wurde, kann innerhalb einer Frist von - je nach Fallgestaltung - drei Jahren, fünf Jahren oder sieben Jahren (Artikel 354 Absätze 1 und 2 und Artikel 358 des EStGB 1992) die passende Steuer festgelegt werden, um die vorgesehenen Mittel zugunsten der Staatskasse sicherzustellen.

Wenn die Steuerverwaltung einen nicht gemeldeten Vorteil jeglicher Art feststellt, dessen Empfänger eindeutig identifiziert und gegenüber diesem innerhalb der vorerwähnten gesetzlichen Veranlagungsfristen die passende Steuer festlegt oder dazu noch die Möglichkeit hatte, ist es vor dem Hintergrund der in B.5.4 erwähnten Ziele nicht sachlich gerechtfertigt, dass derjenige, der den Vorteil gewährt hat, einer getrennten Steuer unterworfen wird. Das Gegenteil würde dazu führen, dass sowohl derjenige, der den Vorteil gewährt, als auch derjenige, der den Vorteil empfängt, den passenden Steuern unterworfen werden können, was über den vom Gesetzgeber angestrebten bloßen Ausgleich eines Steuereinnahmeverlustes hinausgeht.

Indem die Nichtanwendbarkeit der fraglichen getrennten Steuer auf die Fälle beschränkt wurde, in denen der Empfänger des Vorteils jeglicher Art innerhalb von zwei Jahren und sechs Monaten bloß eindeutig identifiziert worden ist, und indem keine Nichtanwendbarkeit in den Fällen vorgesehen wurde, in denen der Empfänger eines nicht gemeldeten Vorteils jeglicher Art nicht innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten identifiziert worden ist, jedoch innerhalb einer der gesetzlichen Veranlagungsfristen der passenden Steuer unterworfen wurde, hat der Gesetzgeber folglich eine Frist eingeführt, die im Lichte der verfolgten Ziele nicht sachlich gerechtfertigt ist.

Sofern die Nichtanwendbarkeit der getrennten Steuer auf jene Fälle beschränkt wird, in denen der Empfänger des Vorteils jeglicher Art nur innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten eindeutig identifiziert worden ist, und nicht für die Fälle gilt, in denen der

Empfänger nicht innerhalb dieser Frist eindeutig identifiziert worden ist, jedoch innerhalb der gesetzlichen Veranlagungsfristen tatsächlich besteuert wurde, ist Artikel 219 Absatz 7 des EStGB 1992 nicht mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar.

B.7. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Die getrennte Veranlagung wegen geheimer Provisionen darf folglich nicht angewandt werden, wenn der Empfänger des Vorteils jeglicher Art innerhalb der gesetzlichen Veranlagungsfristen tatsächlich besteuert wurde.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 219 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern die Nichtanwendbarkeit der getrennten Steuer auf jene Fälle beschränkt wird, in denen der Empfänger des Vorteils jeglicher Art nur innerhalb einer Frist von zwei Jahren und sechs Monaten eindeutig identifiziert worden ist, und nicht für die Fälle gilt, in denen der Empfänger nicht innerhalb dieser Frist eindeutig identifiziert worden ist, jedoch innerhalb der gesetzlichen Veranlagungsfristen tatsächlich besteuert wurde.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 26. September 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen