

Geschäftsverzeichnismr. 1618
Urteil Nr. 75/2000 vom 21. Juni 2000

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf die Artikel 23 § 1 Nr. 3, 28, 49 und 53 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und G. De Baets, und den Richtern H. Boel, L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt und E. De Groot, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage*

In seinem Urteil vom 6. Januar 1999 in Sachen P. Van Malder und R. Schietecatte gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 11. Februar 1999 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt das Einkommensteuergesetzbuch gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem die durch eine frühere berufliche Tätigkeit bedingten, allerdings erst nach deren Einstellung getragenen Kosten und Aufwendungen gemäß den Artikeln 49 und 53 Nr. 1 EStGB 92 nicht abzugsfähig sind, während die Artikel 23 § 1 Nr. 3 und 28 EStGB 92 die sich aus einer früheren beruflichen Tätigkeit ergebenden, allerdings erst nach deren Einstellung erhaltenen Einkünfte als zu versteuernde Berufseinkünfte betrachten? »

(...)

### IV. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

#### *Die beanstandeten Bestimmungen*

B.1. Der Verweisungsrichter stellt dem Hof im oben dargelegten Wortlaut die Frage nach der Vereinbarkeit der Artikel 23 § 1 Nr. 3, 28, 49 und 53 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (abgekürzt EStGB 1992) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Artikel 23 § 1 Nr. 3 des EStGB 1992 bestimmt:

« Art. 23. § 1. Berufseinkünfte sind Einkünfte, die direkt oder indirekt aus Tätigkeiten aller Art erhalten werden, vor allem:

[...]

3. Gewinne und Erträge aus einer früheren beruflichen Tätigkeit;

[...] ».

Artikel 28 desselben Gesetzbuches bestimmt:

« Art. 28. Gewinne und Erträge aus einer beruflichen Tätigkeit, die der Empfänger oder die Person, deren Anspruchsberechtigter er ist, früher ausgeübt hat, sind:

1. Einkünfte, die erhalten oder festgestellt werden wegen oder anlässlich der völligen und endgültigen Einstellung des Unternehmens oder der Beendigung der Ausübung eines freien Berufes, Amtes, Postens oder einer gewinnbringenden Tätigkeit und sich aus Mehrwerten auf Aktiva, die für die berufliche Tätigkeit verwendet worden sind, ergeben;

2. Einkünfte, die erhalten oder festgestellt werden nach der Einstellung und sich aus der früheren beruflichen Tätigkeit ergeben;

3. Entschädigungen aller Art, die nach der Einstellung erhalten worden sind:

a) als Ausgleich oder anlässlich irgendeiner beliebigen Handlung, die eine Verminderung der Tätigkeit, des Gewinns oder der Erträge zur Folge hat oder haben könnte, mit Ausnahme der anlässlich der Freisetzung von Referenzmengen gemäß Artikel 15 des königlichen Erlasses vom 2. Oktober 1996 bezüglich der Anwendung der zusätzlichen Abgabe im Sektor Milch und Milcherzeugnisse erhaltenen Entschädigungen;

b) oder als vollständige oder teilweise Ersatzleistung für eine vorübergehende Gewinn- oder Ertragseinbuße.

Dieser Artikel ist ebenfalls anwendbar, wenn eine oder mehrere Betriebsabteilungen oder Geschäftsbereiche während der Ausübung der beruflichen Tätigkeiten völlig und endgültig eingestellt werden. »

Außerdem bestimmt Artikel 49 desselben Gesetzbuches:

« Art. 49. Als Werbungskosten sind die Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige in dem Besteuerungszeitraum getätigt oder getragen hat, um die zu versteuernden Einkünfte zu erhalten oder zu behalten, und deren Tatsächlichkeit und Betrag er mit Hilfe von beweiskräftigen Dokumenten oder, falls dies nicht möglich ist, mit allen anderen durch das Gemeinrecht zugelassenen Beweismitteln, mit Ausnahme des Eids, belegen kann.

Es werden als in dem Besteuerungszeitraum getätigt oder getragen die Kosten angesehen, die in diesem Zeitraum tatsächlich bezahlt oder getragen wurden oder den Charakter sicherer und feststehender Schulden oder Verluste erhalten haben und als solche verbucht worden sind. »

Schließlich bestimmt Artikel 53 Nr. 1 desselben Gesetzbuches:

« Als Werbungskosten werden nicht berücksichtigt:

1. Ausgaben persönlicher Art, wie der Mietpreis und die Mietlasten von Immobilien oder Teilen davon, die als Wohnung dienen, die Unterhaltskosten der Familie, die Kosten für Unterricht oder Erziehung und alle anderen Ausgaben, die für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit nicht notwendig sind;

[...] ».

### *Zur Hauptsache*

B.2. Dem Wortlaut von Artikel 49 des EStGB 1992 zufolge werden als Werbungskosten berücksichtigt «die Kosten, die der Steuerpflichtige in dem Besteuerungszeitraum getätigt oder getragen hat, um die zu versteuernden Einkünfte zu erhalten oder zu behalten»; außerdem wird laut Artikel 53 Nr. 1 desselben Gesetzbuches den Aufwendungen persönlicher Art und denjenigen, die «für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit nicht notwendig sind», der Charakter von Werbungskosten entzogen.

Wie durch die Rechtsprechung, auf die der Verweisungsrichter verweist, bestätigt wurde, sind die Kosten und Aufwendungen, die notwendig sind für eine frühere berufliche Tätigkeit - insbesondere die Zinsen von Darlehen, die für den besagten Beruf aufgenommen wurden -, die aber nach der Einstellung getragen werden, nach dem obengenannten Artikel 49 nicht abzugsfähig.

Wie aus dem Urteil, mit dem die präjudizielle Frage gestellt wird, hervorgeht, werden die Kosten und Aufwendungen, die sich auf die Elemente beziehen, die anlässlich der Einstellung der beruflichen Tätigkeit einer nichtberuflichen Bestimmung zugeführt worden sind, nicht beanstandet.

Es wird somit ein Behandlungsunterschied zwischen den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Einkünfte vorgenommen, die in Artikel 23 des EStGB 1992 als Berufseinkünfte aufgeführt werden; diejenigen, die ihre berufliche Tätigkeit noch ausüben, können ihre dafür erforderlichen Kosten und

Aufwendungen in Abzug bringen im Gegensatz zu denjenigen, die nach der Einstellung ihrer beruflichen Tätigkeit gleichartige Kosten und Aufwendungen tragen.

B.3. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots 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.

B.4. Weder weist der Ministerrat nach, noch wird aus den Vorarbeiten zu den aufeinanderfolgenden Gesetzgebungen, die dem beanstandeten Artikel 49 zugrunde liegen (insbesondere das Gesetz vom 29. Oktober 1919, der Erlaß des Regenten vom 15. Januar 1948, die Gesetze vom 20. November 1962 und 25. Juni 1973) ersichtlich und der Hof sieht nicht ein, wie der beanstandete Behandlungsunterschied gerechtfertigt werden könnte.

Ogleich der Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht - Einstellung der beruflichen Tätigkeit -, führt er nämlich dazu, den Vorteil von Artikel 49 den Steuerpflichtigen zu entziehen, deren Kosten, die während ihrer Berufstätigkeit als Werbungskosten anerkannt wurden, nach der Einstellung dieser Tätigkeit bestehen bleiben, während diese Kosten, wie die während der beruflichen Tätigkeit getätigten Werbungskosten, nur getätigt wurden, um diese Berufstätigkeit ausüben zu können; die Artikel 23 § 1 Nr. 1 bis Nr. 3 und 28 Nr. 2 betrachten jedoch als Berufseinkünfte sowohl den Gewinn und die Erträge aus einer ausgeübten Berufstätigkeit als auch den Gewinn und die Erträge aus einer allerdings eingestellten Berufstätigkeit; daraus ergibt sich, daß der Charakter von Berufseinkünften des Gewinns und der Einnahmen aus einer früheren beruflichen Tätigkeit in keinem Fall durch die Einstellung dieser Berufstätigkeit beeinträchtigt wird.

Sowohl den erhaltenen Einkünften als auch den nach der Einstellung einer Berufstätigkeit getragenen Kosten ist trotz dieser Einstellung gemeinsam, daß sie auf die frühere Ausübung dieser Tätigkeit zurückzuführen sind; ohne diese Tätigkeit hätte es diese Einkünfte und Kosten nicht gegeben.

Obwohl es zur Beurteilungsbefugnis des Gesetzgebers gehört zu entscheiden, ob die Folgen einer beruflichen Tätigkeit, die nach deren Einstellung anhalten, einen Berufscharakter behalten oder nicht, ist es jedoch nicht gerechtfertigt, daß bei diesen Folgen wohl die Einkünfte, nicht aber die Kosten und Aufwendungen berücksichtigt werden.

B.5. Die präjudizielle Frage muß bejahend beantwortet werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 49 und 53 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem die durch eine frühere berufliche Tätigkeit bedingten, allerdings erst nach deren Einstellung getragenen Kosten und Aufwendungen nicht abzugsfähig sind.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 21. Juni 2000.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) M. Melchior