

Geschäftsverzeichnissnr. 4819
Urteil Nr. 103/2010 vom 16. September 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf die Artikel 49 und 183 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und M. Bossuyt, und den Richtern J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 17. September 2009 in Sachen der «Docteur Pierre Debay» PGmbH 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 Fragen gestellt:

1. « Verstoßen die Artikel 49 und 183 des Einkommensteuergesetzbuches, dahingehend ausgelegt, dass Kosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie notwendigerweise mit der Tätigkeit der Gesellschaft oder mit dem Gesellschaftszweck verbunden sind, während gleich welche von derselben Gesellschaft erzielten Einkünfte einen beruflichen Charakter haben und im Prinzip steuerpflichtig sind, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung? »;

2. « Verstoßen die Artikel 49 und 183 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahingehend ausgelegt, dass Kosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie notwendigerweise mit der Tätigkeit der Gesellschaft oder mit dem Gesellschaftszweck verbunden sind, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie einen Behandlungsunterschied zwischen den der Gesellschaftssteuer unterliegenden Gesellschaften je nach ihrem Gesellschaftszweck einführen, indem die gleichen Kosten, die getragen wurden, um die gleichen steuerpflichtigen Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, wohl abzugsfähig sind, wenn die Einkünfte aus einer Tätigkeit, die unter den Gesellschaftszweck fällt, bezogen wurden, und nicht abzugsfähig sind, wenn die Einkünfte aus einer Tätigkeit, die nicht in diesem Gesellschaftszweck vorgesehen ist, bezogen wurden? »;

3. « Verstoßen die Artikel 49 und 183 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahingehend ausgelegt, dass Kosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie notwendigerweise mit der Tätigkeit der Gesellschaft oder mit dem Gesellschaftszweck verbunden sind, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie einen Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von der Einkommensteuer unterliegenden Personen einführen, und zwar einerseits den der Gesellschaftssteuer unterliegenden Gesellschaften, bei denen ein Teil der Kosten, die getragen wurden, um Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, nicht abzugsfähig wäre, und andererseits den natürlichen Personen, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen, bei denen die Kosten, die getragen wurden, um Einkünfte zu erwerben, immer abzugsfähig sind, d.h. entweder von ihren Berufseinkünften oder von ihren anderen verschiedenen, aus beweglichen oder unbeweglichen Gütern stammenden Einkünften abgezogen werden können, und bei denen die Einkünfte nur auf der Grundlage ihres Nettobetrags steuerpflichtig sind? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend EStGB 1992) bestimmt:

« Als Werbungskosten sind Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, und deren Echtheit und Betrag er durch Belege nachweist oder, wenn das nicht möglich ist, durch alle anderen vom allgemeinen Recht zugelassenen Beweismittel außer dem Eid.

Als während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen gelten Kosten, die während dieses Zeitraums tatsächlich gezahlt oder getragen werden oder die die Beschaffenheit erwiesener und feststehender Schulden oder Verluste erhalten haben und als solche gebucht werden ».

B.1.2. Artikel 183 desselben Gesetzbuches verweist zur Festsetzung des Betrags der Einkünfte, die der Gesellschaftssteuer unterliegen oder von dieser Steuer befreit sind, auf die Regeln, die auf den bei der Steuer der natürlichen Personen berücksichtigten Gewinn anwendbar sind, darunter den vorerwähnten Artikel 49, und bestimmt:

« Unter Vorbehalt der in vorliegendem Titel vorgesehenen Abweichungen sind Einkünfte, die der Gesellschaftssteuer unterliegen oder von dieser Steuer befreit sind, hinsichtlich ihrer Art die gleichen wie die, die in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen vorgesehen sind; ihr Betrag wird gemäß den auf Gewinne anwendbaren Regeln festgelegt ».

Was die ersten zwei präjudiziellen Fragen betrifft

B.2. Die erste und die zweite präjudizielle Frage beziehen sich auf die Vereinbarkeit der vorstehend angeführten Artikel 49 und 183 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, ausgelegt in dem Sinne, dass sie unter Berücksichtigung des Urteils des Kassationshofes vom 12. Dezember 2003 (AL Nr. F.99.0080.F), auf das der vorlegende Richter Bezug nimmt, einen Behandlungsunterschied zwischen den der Gesellschaftssteuer unterliegenden Personen einführen, je nachdem, ob die getätigten Ausgaben sich auf die Tätigkeit der Gesellschaft oder ihren Gesellschaftszweck bezögen oder nicht; nur die im ersteren Fall getätigten Ausgaben

könnten als Werbungskosten im Sinne des vorerwähnten Artikels 49 abgezogen werden, während in beiden Fällen die Einkünfte der Steuerpflichtigen als Berufseinkünfte beststeuerbar seien.

B.3. Aus dem Umstand, dass das gesamte Vermögen eines Steuerpflichtigen, der der Gesellschaftsteuer unterliegt, eine einzige Masse darstellt, die für die Tätigkeit der Gesellschaft bestimmt ist, ergibt sich, dass der Gesamtbetrag seiner Gewinne die Besteuerungsgrundlage darstellt.

Aus diesem Umstand und daraus, dass die Gesellschaft eine juristische Person ist, die im Hinblick auf eine gewinnbringende Tätigkeit gegründet wurde, ergibt sich jedoch nicht, dass der Betrag aller ihrer Ausgaben vom Betrag ihrer Gewinne abgezogen werden kann.

B.4. Artikel 49 des EStGB 1992 macht die fragliche Abzugsfähigkeit nämlich von der Bedingung abhängig, dass die darin erwähnten Kosten mit dem Ziel gemacht oder getragen wurden, steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, was die Kosten ausschließt, die zu anderen Zwecken gemacht oder getragen wurden, wie demjenigen, in einer nicht auf Gewinn ausgerichteten Absicht zu handeln, oder ohne Gegenleistung einem Dritten einen Vorteil zu verschaffen, oder jene Kosten, die unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Spezialität der juristischen Personen nicht mit deren Tätigkeiten oder Gesellschaftszweck zusammenhängen; der Gesetzgeber konnte diesbezüglich den Standpunkt vertreten, dass es nicht gerechtfertigt war, den der Gesellschaftsteuer unterliegenden Personen, die Ausgaben tätigen zu nicht mit ihrem Gesellschaftszweck zusammenhängenden Zwecken, einen Steuervorteil zu gewähren. Es obliegt dem Richter zu prüfen, ob die Ausgabe im Hinblick auf das Erwerben oder Behalten eines Einkommens getätigt wurde und ob sie im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Gesellschaft oder dem Gesellschaftszweck steht.

B.5. Die ersten zwei präjudiziellen Fragen sind verneinend zu beantworten.

Was die dritte präjudizielle Frage betrifft

B.6. Die dritte präjudizielle Frage betrifft die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung in der Auslegung, wonach sie einen Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, je nachdem, ob sie der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer unterlägen, einführen, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung. Nur die Ersteren können nämlich in den Vorteil des Abzugs der anfallenden Kosten, um nicht nur Berufseinkünfte, sondern auch andere Einkünfte, wie Einkünfte aus beweglichen oder unbeweglichen Gütern und verschiedene Einkünfte zu erzielen, gelangen.

B.7. Wie in B.1 dargelegt wurde, wird die Abzugsfähigkeit der Kosten für Berufstätigkeiten auf identische Weise durch das Einkommensteuergesetzbuch geregelt, ungeachtet dessen, ob diese Kosten durch eine natürliche Person oder eine juristische Person getätigt werden.

Es trifft hingegen zu, dass eine natürliche Person andere Kosten abziehen kann, die sie unabhängig von ihrer Berufstätigkeit getätigt hat, um Einkünfte zu erwerben oder zu behalten. Da eine Handelsgesellschaft dem Spezialitätsgrundsatz unterliegt und die Handlungen ihrer Organe grundsätzlich auf das Streben nach Verwirklichung ihres Gesellschaftszwecks ausgerichtet sein müssen, erweist es sich jedoch nicht als unvernünftig, wenn der Gesetzgeber keine Abzugsfähigkeit der Kosten vorgesehen hat, die gegebenenfalls durch eine juristische Person getätigt werden, um Einkünfte, die nicht mit der Verfolgung ihres Gesellschaftszwecks zusammenhängen, zu erwerben oder zu behalten.

Im Übrigen unterliegen die Steuer der natürlichen Personen und die Gesellschaftssteuer unterschiedlichen Grundsätzen, und es kann vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass eine gesetzlich festgelegte Rechtsform in Kenntnis der Sachlage angenommen wurde. Daher ist zu berücksichtigen, dass man beschließt, eine juristische Person zu gründen, nachdem man die Vorteile und Nachteile dieser Gründung beurteilt hat.

B.8. Schließlich wird, im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei vor dem verweisenden Richter zu verstehen gibt, der Hof nicht zu dem Behandlungsunterschied zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen hinsichtlich der Handlungen, die sie aufgrund der Regeln des Zivilrechts ausführen können, befragt.

B.9. Die dritte präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 49 und 183 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern die Werbungskosten, die nicht notwendigerweise mit der Tätigkeit der Gesellschaft oder mit dem Gesellschaftszweck verbunden sind, nicht abzugsfähig sind.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. September 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior