

Geschäftsverzeichnisnr. 4982
Urteil Nr. 72/2011 vom 12. Mai 2011

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 115 und 117 in Verbindung mit Artikel 126 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009, erhoben von Christian Claeys und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und R. Henneuse, 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. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 28. Juni 2010 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 29. Juni 2010 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 115 und 117 in Verbindung mit Artikel 126 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2009): Christian Claeys, wohnhaft in 8670 Oostduinkerke, Europaplein 6, Hubert Geelen, wohnhaft in 2060 Antwerpen, August Sniedersstraat 51, Pascal Vande Velde, wohnhaft in 8570 Anzegem, Statiestraat 2, Thomas Haustraete, wohnhaft in 9340 Lede, Grote Steenweg 113, Geert Cackebeke, wohnhaft in 9520 Sint-Lievens-Houtem, Kerkkouterstraat 16, Bart Van Nieuwenhuysse, wohnhaft in 9230 Wetteren, Meerstraat 22, Maria Schelfhaut, wohnhaft in 9070 Destelbergen, Zevensterrede 2, Werner Van Herreweghe, wohnhaft in 9200 Oudegem, Varenbergstraat 42, und Camiel Van Sande, wohnhaft in 9420 Erpe-Mere, Prinsdaal 33.

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht und die klagenden Parteien haben einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. Februar 2011

- erschienen
- . RA T. Lauwers, in Gent zugelassen, für die klagenden Parteien,
- . RA C. Cologne *loco* RA P. Declercq, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter T. Merckx-Van Goey und P. Nihoul Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

In Bezug auf die Zulässigkeit der Klage

B.1.1. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, weisen die klagenden Parteien, die ihre Eigenschaft als Unternehmensleiter geltend machen, das rechtlich erforderliche Interesse an ihrer Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 115 und 117 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009 auf, die zur Folge haben können, dass für diese Kategorie von Steuerpflichtigen, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen, weniger Werbungskosten berücksichtigt werden.

Aus dem Umstand, dass die klagenden Parteien in einem ersten Klagegrund die Herabsetzung des Pauschalabzugs für Werbungskosten anfechten (Artikel 115), ergibt sich noch nicht, dass sie kein Interesse daran hätten, in einem zweiten Klagegrund die Herabsetzung des Prozentsatzes für den Abzug der tatsächlichen Werbungskosten in Bezug auf den Kraftstoff für Fahrzeuge (Artikel 117) anzufechten. Als Steuerpflichtige können die klagenden Parteien nämlich von Jahr zu Jahr zwischen dem Pauschalabzug und dem Abzug der tatsächlichen Werbungskosten wählen.

B.1.2. Da mindestens eine der klagenden Parteien als Unternehmensleiter ein Interesse nachweist, braucht nicht geprüft zu werden, ob die anderen klagenden Parteien, die die Klageschrift mit eingereicht haben, die Eigenschaft als Unternehmensleiter besitzen.

In Bezug auf den ersten Klagegrund

B.2.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung von Artikel 115 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009, der bestimmt:

« Artikel 51 [des Einkommensteuergesetzbuches 1992] wird wie folgt abgeändert:

1. In Absatz 2 Nr. 2 werden die Wörter ‘ 5 Prozent ’ durch die Wörter ‘ 3 Prozent ’ ersetzt.
2. In Absatz 3 werden die Wörter ‘ einer in Absatz 2 Nr. 1 bis 4 erwähnten Kategorie ’ durch die Wörter ‘ einer in Absatz 2 Nr. 1, 3 und 4 erwähnten Kategorie oder 1.555,50 EUR für die Gesamtheit der in Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Einkünfte ’ ersetzt ».

Vor der vorerwähnten Abänderung bestimmte Artikel 51 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten: EStGB 1992):

« In Bezug auf Entlohnungen und Profite, die keine Entschädigungen sind, die als vollständige Entschädigung oder Teilentschädigung für einen zeitweiligen Lohn- oder Profitausfall bezogen werden, werden Werbungskosten ausschließlich der in Artikel 52 Nr. 7 und 8 erwähnten Beiträge und Summen in Ermangelung von Beweisen pauschal auf Prozentsätze des Bruttobetrag dieser Einkünfte, die zuvor um diese Beiträge verringert wurden, festgelegt.

Diese Prozentsätze betragen:

1. für Entlohnungen von Arbeitnehmern:
 - a) 28,7 Prozent des ersten Teilbetrags von 3.750 EUR,
 - b) 10 Prozent des Teilbetrags von 3.750 EUR bis 7.450 EUR,
 - c) 5 Prozent des Teilbetrags von 7.450 EUR bis 12.400 EUR,
 - d) 3 Prozent des Teilbetrags über 12.400 EUR,
2. für Entlohnungen von Unternehmensleitern: 5 Prozent,
3. für Entlohnungen von mithelfenden Ehepartnern: 5 Prozent,
4. für Profite: die in Nr. 1 festgelegten Prozentsätze.

Der Pauschalbetrag darf keinesfalls 2.592,50 EUR für die Gesamtheit der Einkünfte einer in Absatz 2 Nr. 1 bis 4 erwähnten Kategorie übersteigen.

In Bezug auf Entlohnungen von Arbeitnehmern wird der Pauschalbetrag zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Kosten, die aufgrund der Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsplatz entstehen, um einen Betrag erhöht, der gemäß einer vom König festgelegten Skala bestimmt wird ».

B.2.2. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung in Verbindung mit Artikel 126 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009, der bestimmt, dass Artikel 115 ab dem Steuerjahr 2011 anwendbar ist.

B.3. Die klagenden Parteien bemängeln, dass die Begrenzung des pauschalen Kostenabzugs nur die Unternehmensleiter betreffe und sie somit gegenüber den Arbeitnehmern, die auf die Kostenpauschale zurückgriffen, sowie gegenüber den Empfängern von Entlohnungen und Profiten und den Unternehmensleitern, die ihre tatsächlichen Kosten nachwiesen, benachteilige.

B.4. Der Hof muss prüfen, ob die angefochtene Bestimmung mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung vereinbar ist, der durch die Artikel 10 und 11 der Verfassung und deren Artikel 172, der eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten darstellt, gewährleistet wird.

B.5. Die angefochtene Bestimmung setzt den Pauschalabzug der Werbungskosten der Unternehmensleiter von 5 auf 3 Prozent ihrer Entlohnungen herab. Gleichzeitig führt diese Bestimmung für den betreffenden Abzug eine spezifische Obergrenze von 1 555,50 Euro für den Pauschalabzug der Kosten der Unternehmensleiter ein, neben der bestehenden Obergrenze von 2 592,50 Euro für die anderen Kategorien von Steuerpflichtigen, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen.

Gemäß den Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung beabsichtigte der Gesetzgeber, « die doppelte Anwendung der Werbungskosten auf die Unternehmensleiter und ihre Gesellschaften soweit wie möglich zu begrenzen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2009-2010, DOC 52-2278/001, S. 56).

B.6. Es obliegt dem Gesetzgeber festzulegen, welche Ziele er auf steuerlicher Ebene anstreben möchte.

Er kann im Rahmen seiner Ermessensfreiheit beschließen, für den Abzug der tatsächlich nachgewiesenen Werbungskosten eine Alternative zu bieten, die in einem Pauschalabzug besteht, dessen Prozentsatz und Modalitäten er festlegt.

Der Hof darf solche politischen Entscheidungen sowie die ihnen zugrunde liegenden Beweggründe nur ahnden, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder offensichtlich unvernünftig sind.

B.7.1. Die klagenden Parteien führen an, es sei nicht einzusehen, warum der Gesetzgeber nur für Unternehmensleiter die Pauschale herabgesetzt habe, um eine « doppelte Anwendung » der Werbungskosten zu bekämpfen, während nach ihrer Auffassung auch bei Arbeitnehmern eine solche doppelte Anwendung bestehe. Nach Darlegung der klagenden Parteien würden die meisten Kosten für Arbeitnehmer bereits durch den Arbeitgeber getragen und seien die

Prozentsätze für die Werbungskosten der Arbeitnehmer in den meisten Fällen höher als ihre tatsächlichen Kosten.

B.7.2. Die « doppelte Anwendung der Werbungskosten », die der Gesetzgeber begrenzen möchte, kann vorkommen, wenn gewisse Werbungskosten bei der Gesellschaftssteuer oder bei der Steuer der natürlichen Personen abzugsfähig sind. Je mehr von solchen Kosten der Gesellschaft zugeschrieben werden können, desto mehr kann angenommen werden, dass sie sich mit dem Pauschalabzug von der Steuer der natürlichen Personen überschneiden.

Der Gesetzgeber konnte vernünftigerweise davon ausgehen, dass diese Möglichkeit der doppelten Anwendung häufiger vorkommen kann in Bezug auf solche Kosten, die durch oder für Unternehmensleiter getätigt werden, da diese wegen ihrer leitenden Position in der betreffenden Gesellschaft meist in einer besseren Lage sind als die Arbeitnehmer, um diese Kosten durch die Gesellschaft übernehmen und von der Gesellschaftssteuer abziehen zu lassen, während sie für sich selbst den Pauschalabzug von der Steuer der natürlichen Personen in Anspruch nehmen.

Die Maßnahme entbehrt daher nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.7.3. Im Übrigen hat die Maßnahme keine unverhältnismäßigen Folgen, da die Unternehmensleiter immer die Möglichkeit haben, an Stelle des Pauschalabzugs ihre tatsächlichen Werbungskosten abzuziehen. Diesbezüglich werden die Unternehmensleiter nicht anders behandelt als die übrigen Kategorien von Steuerpflichtigen, mit denen sich die klagenden Parteien vergleichen, abgesehen von einigen spezifischen Bestimmungen in Bezug auf den Abzug der Kosten der Unternehmensleiter.

B.8. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

In Bezug auf den zweiten Klagegrund

B.9.1. Die klagenden Parteien beantragen ebenfalls die Nichtigkeitserklärung von Artikel 117 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009, der bestimmt:

« Artikel 66 § 1 Absatz 1 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch das Gesetz vom 22. Dezember 2008, wird wie folgt ersetzt:

‘ § 1. Werbungskosten in Bezug auf die Nutzung der in Artikel 65 erwähnten Fahrzeuge sind nur bis zu 75 Prozent abzugsfähig. ’ ».

Vor dieser Abänderung bestimmte Artikel 66 § 1 des EStGB 1992:

« Mit Ausnahme der Treibstoffkosten sind Werbungskosten in Bezug auf die Nutzung der in Artikel 65 erwähnten Fahrzeuge nur bis zu 75 Prozent abzugsfähig.

In Absatz 1 erwähnte Werbungskosten umfassen ebenfalls die Minderwerte auf diese Fahrzeuge ».

B.9.2. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung von Artikel 117 des Programmgesetzes vom 23. Dezember 2009 in Verbindung mit dessen Artikel 126, dessen Absatz 3 bestimmt, dass Artikel 117 dieses Gesetzes am 1. Januar 2010 in Kraft tritt.

B.10. Die klagenden Parteien führen einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da auch auf den Abzug für Kraftstoffkosten ab dem 1. Januar 2010 die allgemeine Begrenzung auf 75 Prozent der Kosten für die in Artikel 65 des EStGB 1992 erwähnten Fahrzeuge Anwendung finde. Sie bemängeln, dass die angefochtene Bestimmung keinerlei Anwendung auf Arbeitnehmer und Freiberufler beinhalte und insbesondere keine Änderung des Pauschalabzugs für den Verkehr zwischen Wohnung und Arbeitsplatz in Höhe von 0,15 Euro pro Kilometer vorsehe.

B.11. Mit der angefochtenen Bestimmung hat der Gesetzgeber dem Ausnahmesystem für den Abzug von Kraftstoffkosten ein Ende gesetzt, die im Gegensatz zu den anderen Kosten in Bezug auf die Nutzung der in Artikel 65 des EStGB 1992 erwähnten Fahrzeuge zu 100 Prozent abzugsfähig waren. Gemäß der Begründung beruht diese Maßnahme « auf dem Wunsch, den Kraftstoffverbrauch des Fahrzeugparks in Belgien zu senken und die Unternehmen zu veranlassen, mehr auf alternative Lösungen zurückzugreifen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2009-2010, DOC 52-2278/001, S. 58).

Diese Maßnahme gilt ohne Unterschied für alle Steuerpflichtigen, die solche Kosten abziehen möchten, und sie steht daher nicht im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, der durch die vorerwähnten Verfassungsbestimmungen gewährleistet wird.

Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber den Abzug der Kraftstoffkosten auf 75 Prozent der belegten tatsächlichen Kosten herabgesetzt hat, ergibt sich nicht, dass er auch das alternative System des Pauschalabzugs für den Verkehr zwischen Wohnung und Arbeitsplatz hätte ändern müssen.

B.12. Die klagenden Parteien führen ferner an, dass die angefochtene Bestimmung diskriminierend sei für Unternehmensleiter, die große Fahrten unternehmen müssten. Ein Unternehmen in Brüssel mit Kundschaft in dieser Region habe weniger Autokosten als ein Unternehmen in Brügge mit Kundschaft in ganz Westflandern.

Mit dieser Argumentation bemängeln die klagenden Parteien in Wirklichkeit eine Gleichbehandlung unterschiedlicher Situationen.

Die angefochtene Bestimmung bezieht sich auf den Abzug von nachgewiesenen tatsächlichen Fahrzeugkosten. Wer berufsmäßig mit dem Fahrzeug große Entfernungen zurücklegt, kann mehr Kraftstoffkosten anrechnen als derjenige, der weniger Fahrten dieser Art hat. Diesbezüglich unterscheidet sich die Situation der Unternehmensleiter untereinander und im Vergleich zu der Situation anderer Kategorien von Steuerpflichtigen nicht wesentlich.

B.13. Der zweite Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 12. Mai 2011.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt