

| |
|--|
| Geschäftsverzeichnisnr. 5222 |
| Entscheid Nr. 104/2012 vom 9. August 2012 |

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 52 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf vor dem 17. Oktober 1995 entstandene Schulden anwendbaren Fassung, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten M. Bossuyt und R. Henneuse, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 4. Oktober 2011 in Sachen Patrick Staelraeve und Emilienne Van Haecke gegen den belgischen Staat - Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen -, dessen Ausfertigung am 13. Oktober 2011 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 52 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf vor dem 17. Oktober 1995 entstandene Schulden anwendbaren Fassung, der bestimmt, dass ‘ Werbungskosten insbesondere [...] von Verwaltern und aktiven Gesellschaftern tatsächlich gezahlte Zinsen auf Schulden, die gegenüber Dritten gemacht wurden im Hinblick auf die Zeichnung oder den Erwerb von Aktien oder Anteilen, die einen Teil des Gesellschaftskapitals einer inländischen Gesellschaft vertreten, von der sie während des Besteuerungszeitraums periodisch Entlohnungen beziehen ’ umfassen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem die Verwalter bzw. aktiven Gesellschafter, deren periodische Entlohnungen wegen des Konkurses der Gesellschaft eingestellt werden, den besagten Zinsabzug nicht länger beanspruchen können? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 52 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

In der auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung lautet die fragliche Bestimmung wie folgt:

« Vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 53 bis 66 umfassen Werbungskosten insbesondere:

[...]

11. von Verwaltern und aktiven Gesellschaftern tatsächlich gezahlte Zinsen auf Schulden, die gegenüber Dritten gemacht wurden im Hinblick auf die Zeichnung oder den Erwerb von Aktien oder Anteilen, die einen Teil des Gesellschaftskapitals einer inländischen Gesellschaft vertreten, von der sie während des Besteuerungszeitraums periodisch Entlohnungen beziehen; [...] ».

B.1.2. Dem vorlegenden Richter zufolge sieht Artikel 52 Nr. 11 hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der darin erwähnten Zinsen zusätzliche Bedingungen zu den allgemeinen Abzugsfähigkeitsbedingungen nach Artikel 49 des EStGB 1992 vor, der 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 ».

In Bezug auf die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsfrage

B.2.1. Nach Auffassung des Ministerrates sei die Vorabentscheidungsfrage unzulässig, weil sie sich in Wirklichkeit auf die Opportunität der fraglichen Maßnahme beziehe.

B.2.2. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich nicht auf die Opportunität der fraglichen Maßnahme, sondern auf deren Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung.

Die Einrede wird abgewiesen.

Zur Hauptsache

B.3. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan fragt den Gerichtshof, ob die betreffende Bestimmung gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoße, insofern Verwalter und aktive Gesellschafter, die wegen des über die Gesellschaft eröffneten Konkurses

keine periodischen Entlohnungen während des Besteuerungszeitraums mehr bezögen, die Zinsen auf Schulden, die im Hinblick auf die Zeichnung oder den Erwerb von Aktien oder Anteilen der Gesellschaft, von der sie vor dem Konkurs periodische Entlohnungen bezogen hätten, gemacht worden seien, nicht mehr als Werbungskosten abziehen könnten.

B.4.1. Die Abzugsfähigkeit von Zinsen auf bestimmte Schulden als Werbungskosten wurde ursprünglich durch Artikel 26 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern geregelt.

Aus den Vorarbeiten zu diesem Gesetz geht hervor, dass die Möglichkeit, Zinsen auf Schulden auf bewegliche Einkünfte abzuziehen, abgeschafft wurde, um Missbräuche seitens der Steuerpflichtigen zu vermeiden. « Um die Wirtschaftstätigkeit nicht zu behindern », wurde jedoch die Abzugsfähigkeit « der Zinsen auf Schulden, die gemacht wurden, um eine belgische Gesellschaft zu gründen, um ihr Kapital zu erhöhen oder um sie durch den Erwerb der Anteile oder Aktien dieser Gesellschaft zu übernehmen » als Werbungskosten vorgesehen, unter der Bedingung, dass « die Betroffenen eine Tätigkeit ausüben, die mit einer Entlohnung vergütet wird » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-1, S. 22).

B.4.2. Durch Artikel 26 des Gesetzes vom 20. Juli 1990 zur Festlegung wirtschaftlicher und steuerrechtlicher Bestimmungen wurde der früheren Regelung die Bedingung hinzugefügt, dass der betreffende Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums periodische Entlohnungen bezogen hat.

Das Ziel des Gesetzgebers wurde während der Vorarbeiten wie folgt erläutert:

« Es zeigt sich [...], dass der bisherige Text neben einer Reihe von Lücken, die in einem gewissen Maße den Kampf gegen Missbrauch imaginär werden lassen, auch Ungenauigkeiten enthält, die sowohl für die Steuerpflichtigen als für die Verwaltung ein Klima der Rechtsunsicherheit entstehen lassen können » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1989-1990, Nr. 1218/1, S. 14).

Was die periodische Beschaffenheit der Entlohnungen betrifft, heißt es in der Begründung:

« Im Übrigen wird mit Artikel 305 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 ein Erfordernis der periodischen Beschaffenheit der Zahlung der Entlohnungen, die der Steuerpflichtige von der

Gesellschaft erhält, von der er Effekten besitzt und in der er Verwalter und Gesellschafter ist, eingeführt.

Die vorliegenden Änderungen bieten die Gelegenheit zu verdeutlichen, was unter 'periodischer Beschaffenheit' zu verstehen ist; dies bedeutet mindestens einmal jährlich unter Berücksichtigung der Jährlichkeit der Steuer und des Artikels 44 [nunmehr Artikel 49] des EStGB.

Es wird hervorgehoben, dass die Entlohnungen, die jährlich bezahlt werden, in einem normalen Verhältnis zu der Höhe der geliehenen Summen stehen müssen » (ebenda).

B.5. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers zu entscheiden, unter welchen Bedingungen die Zinsen auf bestimmte Schulden als Werbungskosten abzugsfähig sind oder nicht.

B.6. Laut Artikel 49 des EStGB 1992 gelten als Werbungskosten « Kosten [...], die der Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten ».

Diese Bestimmung, in der die allgemeinen Bedingungen für die Abzugsfähigkeit formuliert sind, gestattet es grundsätzlich nicht, Kosten abzuziehen, die nicht tatsächlichen Leistungen entsprechen.

Gemäß dem fraglichen Artikel 52 Nr. 11 desselben Gesetzbuches gelten als Werbungskosten « von Verwaltern und aktiven Gesellschaftern tatsächlich gezahlte Zinsen auf Schulden, die gegenüber Dritten gemacht wurden im Hinblick auf die Zeichnung oder den Erwerb von Aktien oder Anteilen, die einen Teil des Gesellschaftskapitals einer inländischen Gesellschaft vertreten, von der sie während des Besteuerungszeitraums periodisch Entlohnungen beziehen ».

B.7. Aus den in B.4 angeführten Vorarbeiten geht hervor, dass die fragliche Maßnahme angenommen wurde, um Missbräuche seitens der Steuerpflichtigen zu bekämpfen. Zur Verwirklichung dieses Ziels ist eine periodische Beschaffenheit der Entlohnungen im Besteuerungszeitraum vorgesehen. Somit kann vermieden werden, dass Zinsen auf Schulden als Werbungskosten für mehrere Besteuerungszeiträume abgezogen werden könnten, dies selbst in dem Fall, dass beispielsweise eine Gesellschaft nur einmal einen begrenzten Betrag als Entlohnung an den betreffenden Steuerpflichtigen gezahlt hätte.

B.8. Die Tatsache, dass im Fall von Umständen außerhalb des Willens des Steuerpflichtigen, wie ein Konkurs einer Gesellschaft, dem betreffenden Steuerpflichtigen keine Entlohnungen mehr gezahlt werden, so dass die Bedingung der periodischen Beschaffenheit nicht mehr erfüllt ist, entkräftet nicht die Rechtfertigung der fraglichen Maßnahme.

Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass Artikel 52 Nr. 11 des EStGB 1992 nicht unvereinbar ist mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 52 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf vor dem 17. Oktober 1995 entstandene Schulden anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. August 2012.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) M. Bossuyt