

Geschäftsverzeichnissnr. 5638
Entscheid Nr. 47/2014 vom 20. März 2014

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 50 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt von Appellationshof Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem emeritierten Präsidenten M. Bossuyt gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, dem Präsidenten J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 15. Mai 2013 in Sachen Jacques Devresse gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 22. Mai 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 50 Nr. 6 des EStGB 1964, jetzt Artikel 53 Nr. 15 des EStGB 1992, dahingehend ausgelegt, dass die Übernahme der beruflichen Verluste einer Gesellschaft nur dann als abzugsfähige Werbungskosten angesehen werden kann, wenn der Verwalter oder Geschäftsführer dieser Gesellschaft bereits vor dieser Übernahme Berufseinkünfte von dieser Gesellschaft bezogen hat (sog. Bedingung der Vorherigkeit), vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, indem er in dieser Auslegung einen Behandlungsunterschied zwischen dem Verwalter oder Geschäftsführer einer bestehenden Gesellschaft, die dem genannten Verwalter bereits Entlohnungen zuerkannt hat, und dem Verwalter oder Geschäftsführer, der eine neue Tätigkeit startet und wegen mangelnder Finanzmittel noch keine Entlohnungen von seiner neu gegründeten Gesellschaft erhalten hat, einführt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft Artikel 50 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EStGB 1964), der bestimmt:

« Werbungskosten umfassen nicht:

[...]

6. die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch Steuerpflichtige im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstaben b) und c), außer wenn diese Übernahme durch eine unwiderrufliche und bedingungslose Zahlung einer Summe im Hinblick auf die Sicherung von Berufseinkünften, die diese Steuerpflichtigen periodisch von der Gesellschaft beziehen, erfolgt und die derart gezahlte Summe von der Gesellschaft vollständig zur Verringerung ihrer beruflichen Verluste genutzt wird ».

B.1.2. Die Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 20 Nr. 2 Buchstaben b) und c) des EStGB 1964 sind die « Verwalter, Kommissare, Liquidatoren oder andere Personen, die einen gleichartigen Auftrag oder eine gleichartige Aufgabe in einer belgischen oder ausländischen Gesellschaft auf Aktien oder in irgendeiner anderen juristischen Person belgischen oder

ausländischen Rechts erfüllen, welche für die Anwendung der Gesellschaftssteuer einer Gesellschaft auf Aktien gleichgesetzt ist oder gleichgesetzt würde, wenn der Gesellschaftssitz, die Hauptniederlassung oder der Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz sich in Belgien befinden würde » und die « aktiven Gesellschafter einer belgischen Handelsgesellschaft, die keine Gesellschaft auf Aktien ist, oder einer Gesellschaft oder anderen juristischen Person ausländischen Rechts, deren Rechtsform der Rechtsform der vorstehend angeführten belgischen Handelsgesellschaft gleichgesetzt werden kann ».

B.2.1. Aus den in der fraglichen Bestimmung verwendeten Wörtern « im Hinblick auf die Sicherung von Berufseinkünften » leitet das vorliegende Rechtsprechungsorgan ab, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Verwalter oder einen Geschäftsführer dieser Gesellschaft nur als abzugsfähige Werbungskosten eingestuft werden könne, wenn der Verwalter oder Geschäftsführer bereits vor dieser Übernahme Berufseinkünfte von der Gesellschaft bezogen habe. Wenn dies nicht der Fall sei, könne die Übernahme grundsätzlich nicht als abzugsfähige Werbungskosten angesehen werden.

B.2.2. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan erwähnt außerdem einen Entscheid des Appellationshofes Gent vom 14. März 1996 und legt diesen Entscheid in dem Sinne aus, dass die Startverluste neu gegründeter Gesellschaften für die Verwalter oder Geschäftsführer steuerlich abzugsfähig seien, wenn sie übernommen würden, um künftige Berufseinkünfte aus den Gesellschaften zu erzielen, so dass es in diesem Fall nicht erforderlich sei, dass der Betreffende vor der Übernahme Berufseinkünfte aus der Gesellschaft bezogen habe.

B.3. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan fragt, ob die betreffende Bestimmung, ausgelegt in dem in B.2.1 angeführten Sinne, mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention, vereinbar sei, indem sie « einen Behandlungsunterschied zwischen dem Verwalter oder Geschäftsführer einer bestehenden Gesellschaft, die dem genannten Verwalter bereits Entlohnungen zuerkannt hat, und dem Verwalter oder Geschäftsführer, der eine neue Tätigkeit startet und wegen mangelnder Finanzmittel noch keine Entlohnungen von seiner neu gegründeten Gesellschaft erhalten hat, einführt ».

B.4.1. Obwohl in der Vorabentscheidungsfrage von « dem Verwalter oder Geschäftsführer einer bestehenden Gesellschaft, die dem genannten Verwalter bereits Entlohnungen zuerkannt hat » die Rede ist, geht aus der Begründung der Vorlageentscheidung hervor, dass in Wirklichkeit « der Verwalter oder Geschäftsführer einer bestehenden Gesellschaft, die dem genannten Verwalter *noch keine* Entlohnungen zuerkannt hat » gemeint ist.

Der Gerichtshof beantwortet die Frage in diesem Sinne.

B.4.2. Obwohl der belgische Staat, die beklagte Partei im Ausgangsverfahren, in der Hauptsache anführt, dass die Vorabentscheidungsfrage keine Antwort erfordere, weil diese Frage in der Formulierung durch das vorlegende Rechtsprechungsorgan sich auf andere Situationen beziehe als diejenigen der Parteien in der Streitsache vor dem Rechtsprechungsorgan, das dem Gerichtshof die Vorabentscheidungsfrage stelle, geht aus seinem Schriftsatz hervor, dass er seine Verteidigung ebenfalls in der Annahme geführt hat, dass die Vorabentscheidungsfrage in dem in B.4.1 angeführten Sinn zu verstehen ist.

B.5. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten, was übrigens durch Artikel 172 der Verfassung bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 verankerten Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung darstellt.

Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention fügt dem in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung nichts hinzu. Er muss nicht in die Untersuchung des Gerichtshofes einbezogen werden.

B.6. In der Auslegung durch das vorlegende Rechtsprechungsorgan führt die fragliche Bestimmung einen Behandlungsunterschied ein zwischen einerseits Verwaltern und Geschäftsführern bestehender Gesellschaften, die noch keine Berufseinkünfte von ihrer Gesellschaft erhalten haben, und andererseits Verwaltern und Geschäftsführern von neu gegründeten Gesellschaften, die noch keine Berufseinkünfte von ihrer Gesellschaft erhalten haben, indem die Übernahme der Verluste der Gesellschaft durch die erste Kategorie von Verwaltern und Geschäftsführern nicht als abzugsfähige Werbungskosten eingestuft werden

könnten, während dies wohl der Fall sei für die zweite Kategorie von Verwaltern und Geschäftsführern.

B.7.1. In den Vorarbeiten wurde die fragliche Bestimmung wie folgt erläutert:

« Andererseits stellt die Verwaltung fest, dass die Neigung zur Gründung von Gesellschaften - ohne dass es sich notwendigerweise um Optionsgesellschaften handelt - mit dem Endziel, Verluste zu schaffen, überhand nimmt.

Diese Form der Steuerumgehung muss bekämpft werden. Daher wird ebenfalls vorgeschlagen, die Verluste, die durch die Gesellschafter übernommen werden, steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn sie beweisen, dass

- diese Übernahme im Hinblick auf die Sicherung von Berufseinkünften erfolgt, die sie periodisch von der Gesellschaft beziehen;
- diese Übernahme durch eine endgültige Bareinzahlung erfolgt;
- diese gezahlten Summen von der Gesellschaft vollständig zur Verringerung ihrer Berufsverluste genutzt werden.

[...]

Die vorgeschlagene Maßnahme wird unter anderem gerechtfertigt durch das System, das derzeit auf die Einkünfte von Verwaltern von Gesellschaften auf Aktien und von aktiven Gesellschaftern von Personengesellschaften Anwendung findet, wobei Einkünfte, die sie aufgrund der in der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeit beziehen, als Entlohnungen besteuert werden. In diesem System ist es logisch, davon auszugehen, dass die durch einen Verwalter oder einen aktiven Gesellschafter übernommenen Verluste der Gesellschaft nur steuerlich abzugsfähig sind, wenn sie übernommen werden, um die Berufseinkünfte von dieser Gesellschaft zu sichern » (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310/1, SS. 8-9).

B.7.2. Daraus ergibt sich, dass die Bedingung bezüglich der « Sicherung von Berufseinkünften » auf dem Bemühen beruht, Steuerumgehung zu bekämpfen und insbesondere zu verhindern, dass die Gesellschaftsform einzig und alleine verwendet wird, um Verluste in steuerrechtlichem Sinn zu schaffen.

B.8. Hinsichtlich dieser Zielsetzung ist es nicht sachdienlich, dass die Übernahme von Gesellschaftsverlusten durch Verwalter und Geschäftsführer von neu gegründeten Gesellschaften, die noch keine Berufseinkünfte von ihrer Gesellschaft bezogen haben, als abzugsfähige Werbungskosten eingestuft werden, während dies nicht der Fall ist für die Übernahme von Gesellschaftsverlusten durch Verwalter oder Geschäftsführer von bestehenden Gesellschaften, die noch keine Berufseinkünfte von ihrer Gesellschaft bezogen haben.

Der fragliche Behandlungsunterschied ist folglich nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.9. In der in B.6 erwähnten Auslegung der fraglichen Bestimmung ist die Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten, insofern sie sich auf die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung bezieht.

B.10. Der Gerichtshof bemerkt jedoch, dass die fragliche Bestimmung auch in dem Sinne ausgelegt werden kann, dass die Übernahme von Gesellschaftsverlusten durch Verwalter oder Geschäftsführer von neu gegründeten Gesellschaften nur als abzugsfähige Werbungskosten eingestuft werden kann, wenn diese Verwalter und Geschäftsführer bereits Berufseinkünfte von ihrer Gesellschaft bezogen haben. In dieser Bestimmung wird nämlich nicht danach unterschieden, ob eine Gesellschaft kürzlich gegründet wurde oder nicht. Im Übrigen geht aus den in B.7.1 zitierten Vorarbeiten hervor, dass der Gesetzgeber mit der fraglichen Bestimmung ausdrücklich die « Gründung von Gesellschaften [...] mit dem Endziel, Verluste zu schaffen » auf steuerrechtlicher Ebene regeln wollte.

B.11. In dieser Auslegung führt die fragliche Bestimmung keinen Behandlungsunterschied ein zwischen den in der Vorabentscheidungsfrage erwähnten Kategorien von Personen und ist diese Frage verneinend zu beantworten, insofern sie sich auf die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung bezieht.

Angesichts dessen, dass bei der in der fraglichen Bestimmung enthaltenen Maßnahme in dieser Auslegung nicht davon auszugehen ist, dass sie nicht im Verhältnis zu der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung allgemeinen Interesses stehen würde und dass sie überdies das Erfordernis der Vorhersehbarkeit erfüllt, ist diese Frage ebenfalls verneinend zu beantworten, insofern sie sich auf die vorerwähnten Verfassungsartikel in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention bezieht.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Dahin ausgelegt, dass die Übernahme von Gesellschaftsverlusten durch Verwalter oder Geschäftsführer neu gegründeter Gesellschaften, die von ihrer Gesellschaft noch keine Berufseinkünfte bezogen haben, als abzugsfähige Werbungskosten zu qualifizieren ist, verstößt Artikel 50 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

- Dahin ausgelegt, dass eine solche Übernahme nicht als abzugsfähige Werbungskosten zu qualifizieren ist, verstößt Artikel 50 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 20. März 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt