

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 5548
Entscheid Nr. 153/2013 vom 13. November 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 66 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und M. Bossuyt, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 17. Dezember 2012 in Sachen der « Entreprises Vincent t'Serstevens » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 8. Januar 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 66 des EStGB 1992, der eine allgemeine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fahrzeugkosten auf 75 % vorsieht, dahingehend ausgelegt, dass er von der Beschränkung der Abzugsfähigkeit Autowerkstattinhaber ausschließt, die Eigentümer von Ersatzfahrzeugen sind, die ausschließlich vermietet werden, und zwar in Anwendung von Paragraph 2 Nr. 3 dieser Bestimmung, dieser Beschränkung der Abzugsfähigkeit jedoch in Anwendung von Paragraph 3 dieser Bestimmung Autowerkstattinhaber unterwirft, die nicht Eigentümer dieser Ersatzfahrzeuge sind, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, zum Nachteil der zweitgenannten Kategorie von Steuerpflichtigen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft Artikel 66 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992). In der für das Steuerjahr 2008 geltenden Fassung bestimmt dieser Artikel:

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

§ 2. Paragraph 1 ist nicht anwendbar:

1. auf Fahrzeuge, die ausschließlich für einen Taxidienst oder die Vermietung mit Fahrer genutzt werden und aus diesem Grund nicht der Verkehrssteuer auf Kraftfahrzeuge unterliegen,

2. auf Fahrzeuge, die ausschließlich für den praktischen Unterricht in zugelassenen Fahrschulen genutzt werden und zu diesem Zweck eigens ausgerüstet sind,

3. auf Fahrzeuge, die ausschließlich an Dritte vermietet werden.

§ 3. In § 1 erwähnte Werbungskosten umfassen Kosten in Bezug auf die in § 2 Nr. 1 und 3 erwähnten Fahrzeuge, die Dritten gehören, und den Betrag der in vorliegendem Artikel erwähnten Kosten, die Dritten zurückgezahlt werden.

[...] ».

Derselbe Artikel, so wie er für das Steuerjahr 2009 gilt, lautet in Paragraph 1 wie folgt:

« 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 ».

Die übrigen Paragraphen der fraglichen Bestimmung sind identisch mit denjenigen, die für das Steuerjahr 2008 gelten.

B.2.1. Entstanden ist die fragliche Bestimmung aus Artikel 22 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 « zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern ». Dieses Gesetz bezweckte insbesondere, « die Steuerlast auf Arbeitseinkünfte zu verringern ». Die sich aus dieser Reform ergebenden Mindereinnahmen an Steuern wurden ausgeglichen durch andere Steuermaßnahmen, darunter « die Abschaffung oder die Herabsetzung von Steuerabzügen, und dies sowohl für natürliche Personen als auch für Unternehmen » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-1, SS. 1-3). Die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von anderen Fahrzeugkosten als denjenigen für Kraftstoff ist Bestandteil der Maßnahmen, die angenommen wurden, um die Auswirkungen der Maßnahmen zur Verringerung der Steuern auf Arbeitseinkünfte steuerlich auszugleichen.

B.2.2. Diese Maßnahme wurde während der Vorarbeiten wie folgt erläutert:

« Aufgrund von Artikel 22 des Entwurfs werden künftig nur 75 Prozent des beruflichen Anteils der Kosten für einen Personenkraftwagen (einschließlich der Mieten und der Kosten für Fahrzeuge, die einem Dritten gehören) als berufliche Aufwendungen zugelassen, jedoch unter Ausschluss der Kraftstoffkosten, deren beruflicher Anteil weiterhin insgesamt zugelassen wird.

Fahrzeuge, die für einen Taxidienst oder die Vermietung mit Fahrer genutzt werden, bleiben von der Anwendung der Maßnahme ausgeschlossen.

Künftig sind ebenfalls nicht betroffen:

- die Fahrzeuge von zugelassenen Fahrschulen;
- die vermieteten Fahrzeuge, da künftig der Mieter und nicht der Vermieter der Beschränkung unterliegt » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-2, S. 107).

B.2.3. Im Übrigen geht ebenfalls aus denselben Vorarbeiten hervor, dass der Gesetzgeber beabsichtigte « die Abzugsfähigkeit der beruflichen Aufwendungen in drei Bereichen, die meist mehr oder weniger ‘ aufgebläht ’ werden », oder bei denen « die bisher ergriffenen Maßnahmen

leicht umgangen werden konnten», zu begrenzen, darunter die beruflichen Ausgaben und Aufwendungen für die Benutzung von Personenkraftwagen, Kombiwagen und Kleinbussen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1988-1989, Nr. 597/7, SS. 7 und 13).

B.3.1. Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die Lage der Autowerkstattinhaber, die ihren Kunden während des Zeitraums der Wartung oder Reparatur ihres Fahrzeugs ein Ersatzfahrzeug zur Verfügung stellen, hinsichtlich der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung zu vergleichen, je nachdem, ob sie Eigentümer dieses Ersatzfahrzeugs sind oder nicht. Nach Auffassung des vorlegenden Richters könne ein Autowerkstattinhaber, der Eigentümer der seinen Kunden zur Verfügung gestellten Ersatzfahrzeuge sei, den vollständigen Betrag der für die Benutzung dieser Fahrzeuge entstehenden Kosten abziehen. Ein Autowerkstattinhaber hingegen, der die seinen Kunden zur Verfügung gestellten Ersatzfahrzeuge bei einer Drittesellschaft miete, könne diese Kosten in Anwendung der fraglichen Bestimmung nur zu 75 Prozent absetzen.

B.3.2. In seiner Antwort auf zwei parlamentarische Fragen bezüglich der Ersatzfahrzeuge, die Autowerkstattinhaber ihren Kunden zur Verfügung stellen, hat der Minister erklärt, dass diese Fahrzeuge nicht « in Artikel 22 § 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern [Artikel 66 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992] vorkommen, in dem die Fälle aufgezählt sind, in denen die Beschränkung der Fahrzeugkosten auf 75 Prozent nicht gilt », und dass eine « administrative Ausnahme ebenfalls nicht angebracht erscheint, allein schon wegen der praktischen Unmöglichkeit, zwischen den betreffenden Fahrzeugen und denjenigen, die die Autowerkstattinhaber zu anderen Zwecken verwenden, zu unterscheiden » (parlamentarische Frage Nr. 680 vom 3. Januar 1991, *Fragen und Antworten* Nr. 145 vom 19. Februar 1991, Kammer, 1990-1991, S. 12319; parlamentarische Frage Nr. 39 vom 9. Januar 1996, *Fragen und Antworten*, Senat, 1995-1996, Nr. 1-12).

B.3.3. In gerichtlichen Entscheidungen wird jedoch angenommen, dass die durch die Benutzung von Ersatzfahrzeugen entstandenen Kosten nicht von der Beschränkung auf 75 Prozent für den Autowerkstattinhaber, der sie seinen Kunden zur Verfügung stellt, betroffen sind, weil sie zur Kategorie der Kosten für Fahrzeuge gehören, die ausschließlich zur Vermietung an Dritte dienen (Lüttich, 12. März 1999, R 1995/FI/276; Ziv.Ger. Lüttich, 21. Juni 2007, AL 02/4672/A; Ziv.Ger. Brüssel, 30. Januar 2008, AL 2003/2514/A). Der vorlegende Richter hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen und ist ebenfalls der Auffassung, dass die Fahrzeuge, die ein Autowerkstattinhaber seinen Kunden zur Verfügung stellt, für ihn nicht von der Beschränkung auf 75 Prozent betroffen sind. In dieser Auslegung von Artikel 66 des EStGB 1992 prüft der Gerichtshof den Behandlungsunterschied.

B.4.1. In seiner Antwort auf eine parlamentarische Frage bezüglich der Anwendung der Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf 75 Prozent für Unternehmen, die ausschließlich Fahrzeuge an Dritte vermieten, die sie selbst mieten, hat der Minister erklärt:

« Die Beschränkung [auf 75 Prozent] gilt nicht für die Mietkosten, die das Unternehmen selbst zahlt, wenn die Fahrzeuge nur für die Vermietung an Dritte dienen. Die Beschränkung wird auf den Mieter des Fahrzeugs angewandt. Es gibt keine Beschränkung für die Unternehmen, die nur an Dritte vermieten » (parlamentarische Frage Nr. 992, Kammer, CRABV 51 COM 112, SS. 3-4).

Diese Auslegung wurde im Verwaltungskommentar zum EStGB 1992 Nr. 66/27 übernommen, in dem zwei weitere Antworten in diesem Sinne auf parlamentarische Fragen, die 1991 gestellt worden waren, zitiert werden.

B.4.2. Durch einen Entscheid vom 15. März 2012 (F.11.0059.N) hat der Kassationshof jedoch einen Entscheid des Appellationshofes Brüssel vom 6. Mai 2010 wegen Verstoßes gegen Artikel 66 § 3 des EStGB 1992 aufgehoben; in dem Entscheid war angenommen worden, dass ein Unternehmen, das eine Autowerkstatt betrieb, die Kosten bezüglich der Fahrzeuge, die einer Schwestergesellschaft des Steuerpflichtigen gehörten und die an Dritte vermietet wurden, vollständig abziehen konnte.

B.5.1. Der Behandlungsunterschied beruht auf dem Kriterium des Eigentumsrechtes, das der Autowerkstattinhaber an den Ersatzfahrzeugen, die er ausschließlich seinen Kunden zur Verfügung stellt, besitzt oder nicht. Dieses Kriterium ist objektiv. Da der Autowerkstattinhaber in beiden Fällen die durch diese Fahrzeuge verursachten Kosten trägt, diese Fahrzeuge ausschließlich für die Vermietung an seine Kunden benutzt werden und die Beschränkung der Abzugsfähigkeit gegebenenfalls auf die gleiche Weise für diese Kunden gilt, ungeachtet dessen, ob die Fahrzeuge Eigentum des Autowerkstattinhabers sind oder von ihm gemietet werden, ist das Unterscheidungskriterium hingegen nicht sachdienlich hinsichtlich des Ziels der fraglichen Bestimmung.

B.5.2. Darüber hinaus können die durch den Ministerrat angeführten Gründe in Bezug auf die Unmöglichkeit oder die Schwierigkeit für die Steuerverwaltung, zu prüfen, ob das Fahrzeug ausschließlich für die Vermietung als Ersatzfahrzeug benutzt wird, den Behandlungsunterschied nicht rechtfertigen, da diese Schwierigkeiten in Bezug auf die Prüfung auf die gleiche Weise auftreten, ungeachtet dessen, ob der Autowerkstattinhaber Eigentümer oder Mieter des Fahrzeugs ist.

B.6. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 66 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahingehend ausgelegt, dass die Begrenzung des Abzugs der Fahrzeugkosten im Sinne von Paragraph 1 dieses Artikels auf Autowerkstattinhaber anwendbar ist für die Kosten in Bezug auf Ersatzfahrzeuge, die sie ausschließlich an Kunden vermieten, wenn sie nicht Eigentümer dieser Ersatzfahrzeuge sind, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 13. November 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels