

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 6906
Entscheid Nr. 78/2019 vom 23. Mai 2019

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 53 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Entscheid vom 10. April 2018 in Sachen der « Realest » AG gegen den belgischen Staat - Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen -, dessen Ausfertigung am 20. April 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 53 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vereinbar mit dem in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, wenn er dahin ausgelegt wird, dass er nur auf ‘ Kosten jeglicher Art in Bezug auf Landhäuser, die in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder enthalten sind ’ Anwendung findet, und nicht auf Kosten in Bezug auf eine Wohnung, die in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder enthalten sind? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 53 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), der bestimmt:

« Werbungskosten umfassen nicht:

[...]

9. Kosten jeglicher Art in Bezug auf Jagd, Fischerei, Jachten oder andere Vergnügungsschiffe und Landhäuser, außer sofern und in dem Maße, wie der Steuerpflichtige nachweist, dass sie aufgrund der Art seiner Berufstätigkeit zur Ausübung dieser Berufstätigkeit erforderlich sind oder dass sie in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder enthalten sind ».

B.1.2. Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof ersucht, über die Vereinbarkeit dieser Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung zu befinden, sofern sie nur für Kosten in Bezug auf « Landhäuser » gelte, die in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder enthalten seien, und nicht für Kosten in Bezug auf Privatwohnungen, die in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder enthalten seien.

B.2.1. Die in Frage stehende Bestimmung gehört zu den Bestimmungen, die sich auf die Festlegung des Nettoeinkommens im Hinblick auf die Steuer der natürlichen Personen beziehen. Nach Artikel 183 des EStGB 1992 finden diese Bestimmungen auch auf die Gesellschaftssteuer Anwendung. Nach Artikel 195 des EStGB 1992 werden Unternehmensleiter für die Anwendung der Bestimmungen in Bezug auf Werbungskosten Arbeitnehmern gleichgestellt.

B.2.2. Artikel 49 Absatz 1 des EStGB 1992 bestimmt, dass die « Kosten [...], 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 » als Werbungskosten vom beruflichen Einkommen abzugsfähig sind.

B.2.3. Artikel 52 Nr. 3 desselben Gesetzbuches legt fest, dass die Entlohnungen der Personalmitglieder für ihren Arbeitgeber Werbungskosten darstellen. Aus dieser Bestimmung, in Verbindung mit einerseits den Artikeln 32 und 195 und andererseits Artikel 49 Absatz 1 desselben Gesetzbuches, ergibt sich, dass die Kosten, die eine Gesellschaft macht, um ihren Personalmitgliedern oder Unternehmensleitern einen Vorteil jeglicher Art als Entlohnung für die Ausübung ihrer Berufstätigkeiten in der Gesellschaft zuzuerkennen, Werbungskosten sind, die aufgrund des vorerwähnten Artikels 49 abzugsfähig sind, wenn die zuerkannten Vorteile tatsächlichen Leistungen entsprechen, die zugunsten der Gesellschaft erbracht worden sind, und der Steuerpflichtige den entsprechenden Nachweis erbringt (Kass., 14. Oktober 2016, F.14.0203.N und F.15.0103.N).

B.2.4. Artikel 53 desselben Gesetzbuches nimmt bestimmte Ausgaben aus dem Anwendungsbereich der Werbungskosten heraus. Das gilt grundsätzlich für Kosten jeglicher Art in Bezug auf Jagd, Fischerei, Yachten oder andere Vergnügungsschiffe und Landhäuser (Artikel 53 Nr. 9). Diese Kosten können gleichwohl als Werbungskosten eingestuft werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie aufgrund der Art der Berufstätigkeit zur Ausübung dieser Berufstätigkeit erforderlich sind oder dass sie in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder enthalten sind.

B.2.5. Der in Frage stehende Artikel 53 Nr. 9 des EStGB 1992 hat seinen Ursprung in Artikel 18 des Gesetzes vom 25. Juni 1973 « zur Abänderung des

Einkommensteuergesetzbuches, insbesondere in Bezug auf die Besteuerung der Mehrwerte, die Grundlage und die Berechnung der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Nichtansässigen sowie die Ahndung gewisser Formen der Steuerhinterziehung und -umgehung ». Aus den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung geht hervor, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, « bestimmte offensichtliche Missbräuche zu bekämpfen, indem der Abzug für Ausgaben unmöglich gemacht wird, die naturgemäß übermäßig sind oder in gewissem Umfang als übermäßig erscheinen, weil sie für die Ausübung der Berufstätigkeit nicht erforderlich sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1972-1973, Nr. 521/1, S. 4). Nach Ansicht des Gesetzgebers handelt es sich bei Kosten in Bezug auf die nicht berufsmäßige Ausübung der Jagd und der Fischerei, in Bezug auf Yachten oder andere Vergnügungsschiffe und Landhäuser um « Ausgaben, bei denen der Zusammenhang mit der Berufstätigkeit meistens sehr zweifelhaft ist » (ebenda, S. 3).

In den Vorarbeiten heißt es außerdem:

« 1. Les articles 15 et 27 du projet de loi tendent à prohiber *a priori* la déduction, au titre de dépenses ou charges professionnelles :

1° des dépenses ou charges de toute nature qui se rapportent :

a) à l'exercice non professionnel de la chasse ou de la pêche [...];

b) à l'utilisation - et non à l'exploitation - de yachts ou autres bateaux de plaisance (à moteur ou à voile), ainsi que de résidences de plaisance ou d'agrément (dépenses ou charges résultant de l'acquisition, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts, bateaux de plaisance et résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien et de l'utilisation ou de l'occupation de ces biens; en bref, frais divers ayant trait soit à la pratique de la navigation de plaisance, soit à l'occupation de résidences de plaisance ou d'agrément);

2° de toutes autres dépenses ou charges dans la mesure où elles présentent un caractère somptuaire.

2. Sous réserve de ce qui est mentionné ci-après, ces dépenses ou charges ne seront plus admises en déduction, qu'il s'agisse de dépenses ou charges que le contribuable aura faites ou supportées directement comme telles ou de dépenses ou charges qu'il aura supportées indirectement sous forme d'allocations forfaitaires ou d'indemnités en remboursement de frais accordées aux membres de son personnel ou de ses organes de gestion qui les auront exposées pour son compte.

3. Il y a là deux notions différentes (un texte dont l'énumération est limitative, un autre dont la portée est générale), mais dans un certain sens complémentaires dont l'insertion dans le Code des impôts sur les revenus est commandée par le souci de mettre l'administration des

contributions directes en mesure tantôt de refuser purement et simplement la déduction de dépenses ou charges dont le caractère professionnel n'est pas formellement établi ou est plus ou moins contestable, tantôt de combattre des abus manifestes en la matière.

II. – *Dépenses résultant de la chasse, de la pêche, de yachts ou de résidences de plaisance* [...]

4. Il s'agit ici de dépenses ou charges de toute nature que le contribuable supporte, directement ou indirectement, en raison du fait :

- soit qu'il se livre personnellement à la chasse, à la pêche ou à la navigation de plaisance ou qu'il se réserve personnellement la disposition d'une résidence de plaisance ou d'agrément;

- soit qu'il permet à toutes personnes de se livrer, individuellement ou en groupe, à la chasse, à la pêche ou à la navigation de plaisance ou d'occuper ou de disposer, individuellement ou en groupe, d'une résidence de plaisance ou d'agrément, sans qu'il faille distinguer suivant que ces autres personnes sont des membres de son personnel ou de ses organes de gestion, des représentants, des clients, des fournisseurs, des relations d'affaires, etc., ou toutes autres personnes avec lesquelles il n'entretient pas des relations d'ordre professionnel, ni suivant que ces dépenses ou charges sont ou non nécessitées par des besoins professionnels, *stricto* ou *lato sensu*.

Sous les réserves indiquées ci-après, les dépenses ou charges dont il est question ne seront dorénavant plus admises en déduction, en raison de leur nature, même si elles peuvent apparaître comme nécessitées par les besoins professionnels et même si leur montant ne dépasse pas celui qu'atteindraient d'autres dépenses qui, du point de vue professionnel, auraient le même impact, publicitaire ou autre.

[...]

7. Les dépenses ou charges visées ci-avant seront cependant encore déductibles dans l'éventualité et dans la mesure où le contribuable qui les aura supportées, directement ou indirectement, établira :

1° soit que ces dépenses ou charges sont nécessitées par l'exercice de son activité professionnelle en raison même de l'objet de celle-ci, comme, par exemple :

[...]

- d) les dépenses se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément, lorsque l'activité de l'entreprise qui a acquis, construit ou pris à bail lesdites résidences consiste à les louer, les sous-louer ou les exploiter commercialement;

[...]

3° soit que ces dépenses ou charges sont comprises parmi les rémunérations imposables des membres du personnel ou des organes de gestion au profit desquels elles ont été exposées et sont donc déductibles au titre des rémunérations visées à l'article 45, 3° et 8°, ou à l'article 108 du C.I.R., étant entendu que ces rémunérations doivent être reprises aux fiches

et/ou relevés prescrits en vue d'assurer le contrôle de la déclaration personnelle des bénéficiaires » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1972-1973, Nr. 521/7, SS. 33-36).

B.2.6. In den Vorarbeiten wird näher erläutert, dass unter dem Begriff « Landhäuser » verstanden wird:

« les immeubles qui ne sont ni affectés exclusivement ou principalement à l'exercice de l'activité professionnelle proprement dite, ni mis à la disposition, à usage d'habitation principale ou exclusive, de membres du personnel ou des organes de gestion.

N'entrent pas dans cette définition, par exemple, les immeubles qui constituent en quelque sorte une extension des installations de l'entreprise, tels que les immeubles affectés à usage soit de restaurant d'entreprise réservé aux membres des organes de gestion ou du personnel de cadre et à leurs visiteurs, soit de salles de réunion, soit à tout autre usage analogue.

Sont, par contre, visés, par exemple, les immeubles où peuvent être invités à séjourner comme à l'hôtel, des membres du personnel ou des organes de gestion, des représentants, des clients, des fournisseurs, des relations d'affaires, etc., individuellement ou en groupe.

Il s'agit ici, essentiellement, d'une question de fait qui devra être tranchée eu égard aux particularités propres à chaque cas » (ebenda, S. 35; siehe dieselbe Definition im Verwaltungskommentar zu Artikel 53 des EStGB 1992, Nrn.. 53/173 bis 53/176).

B.3.1. Die Streitigkeit vor dem vorlegenden Richter bezieht sich auf ein unbewegliches Gut einer Gesellschaft, das einem ihrer Verwalter kostenlos zur Verfügung gestellt wird, der dafür der Steuer der natürlichen Personen unterliegt, weil diese Bereitstellung als Vorteil jeglicher Art gilt. Das vorlegende Gericht stellt fest, dass die Immobilie ständig als Privatwohnung von dem begünstigten Verwalter benutzt wird und kein « Landhaus » im Sinne der in Frage stehenden Bestimmung ist.

Er möchte vom Gerichtshof erfahren, ob der fragliche Artikel 53 Nr. 9 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, insofern diese Bestimmung für Landhäuser und nicht für Privatwohnungen gelte, wodurch nur die Kosten, die der Steuerpflichtige in Bezug auf Landhäuser mache, als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn sie in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder oder Unternehmensleiter enthalten seien.

B.3.2. Wie in B.2.5 erwähnt wurde, wollte der Gesetzgeber in Artikel 53 Nr. 9 des EStGB 1992 die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten regeln, die vom Steuerpflichtigen für die Bereitstellung von Einrichtungen für Freizeitgestaltung und Urlaub zugunsten von Personalmitgliedern oder Unternehmensleitern gemacht werden. In diesem Lichte ist es sachlich gerechtfertigt, dass in dieser Bestimmung nicht die steuerliche Behandlung von Kosten geregelt wird, die damit in keinem Zusammenhang stehen, wie die Bereitstellung einer Wohnung zum Zwecke der dauerhaften Privatnutzung.

B.3.3. Die Vorabentscheidungsfrage kann jedoch auch so verstanden werden, dass der Gerichtshof befragt wird über die Ungleichbehandlung zwischen einerseits Steuerpflichtigen, die nach Artikel 53 Nr. 9 des EStGB 1992 die Kosten für Landhäuser als Werbungskosten abziehen könnten, wenn sie in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder oder Unternehmensleiter enthalten seien, und andererseits Steuerpflichtigen, die die Kosten der Bereitstellung einer Privatwohnung zugunsten ihrer Personalmitglieder oder Unternehmensleiter nicht als Werbungskosten abziehen könnten, auch wenn sie in den steuerpflichtigen Entlohnungen enthalten seien.

B.4.1. Aufgrund der fraglichen Bestimmung sind die Kosten in Bezug auf ein Landhaus grundsätzlich keine Werbungskosten und folglich nicht abzugsfähig. Aus den in B.2.5 erwähnten Vorarbeiten ergibt sich, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass diese Kosten ihrer Natur nach für die Ausübung der Berufstätigkeit nicht erforderlich sind und sie folglich die in Artikel 49 des EStGB 1992 genannte allgemeine Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten nicht erfüllen. Solche Kosten können dennoch als Werbungskosten eingestuft werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass sie in den steuerpflichtigen Entlohnungen der begünstigten Personalmitglieder oder Unternehmensleiter enthalten sind.

B.4.2. Damit diese Kosten zugunsten des Steuerpflichtigen abzugsfähig sind, muss allerdings trotzdem nachgewiesen werden, dass sie die in Artikel 49 des EStGB 1992 genannten Voraussetzungen erfüllen. Diese Bestimmung, in der die allgemeinen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten festgelegt sind, erlaubt es grundsätzlich nicht, dass Kosten abgezogen werden, denen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde liegen (Kass., 14. Oktober 2016, F.14.0203.N). Die Kosten, die ein Steuerpflichtiger macht, um seinen Personalmitgliedern oder Unternehmensleitern einen Vorteil jeglicher Art

als Entlohnung für die Ausübung ihrer Berufstätigkeit zu gewähren oder zuzuerkennen, sind abzugsfähig, wenn nachgewiesen wird, dass die zuerkannten Vorteile tatsächlichen Leistungen entsprechen, die zugunsten der Gesellschaft erbracht worden sind (Kass., 14. Oktober 2016, F.15.0103.N).

B.5.1. Folglich gelten für die Kosten in Bezug auf Landhäuser, die von einer Gesellschaft zugunsten ihrer Personalmitglieder oder Unternehmensleiter zur Verfügung gestellt werden, und wobei die Kosten als Vorteil jeglicher Art in den Entlohnungen der Begünstigten enthalten sind, und für die Kosten in Bezug auf Privatwohnungen bei Zugrundelegung derselben Umstände keine unterschiedlichen Voraussetzungen, damit sie vom Steuerpflichtigen als Werbungskosten abgezogen werden können.

B.5.2. Der Steuerpflichtige muss nämlich in beiden Fällen nachweisen, dass die zuerkannten Vorteile, die Bestandteil der steuerpflichtigen Entlohnung sind, tatsächlichen Leistungen entsprechen, die die betreffenden Personalmitglieder oder Unternehmensleiter zugunsten der Gesellschaft erbracht haben.

B.5.3. Folglich besteht der Behandlungsunterschied, zu dem der Gerichtshof befragt wird, nicht.

B.6. Die Vorabentscheidungsfrage ist demzufolge verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 53 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 23. Mai 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen