

Geschäftsverzeichnisnr. 7031
Entscheid Nr. 188/2019 vom 20. November 2019

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 53 Nr. 15 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul und J. Moerman, und dem emeritierten Richter E. Derycke gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, 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 9. Oktober 2018, dessen Ausfertigung am 23. Oktober 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 53 Nr. 15 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass die Bedingung der ‘ Sicherung von Berufseinkünften ’ sich auf die Sicherung von Unternehmensleiterentlohnungen beschränkt? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Nach Artikel 49 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), der sich auf die Steuer der natürlichen Personen bezieht, sind als Werbungskosten 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.

B.1.2. Artikel 53 des EStGB 1992 enthält eine Aufzählung von Kosten, die nicht als abzugsfähige Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 53 Nr. 15 dieses Gesetzbuches, der bestimmt:

« Werbungskosten umfassen nicht:

[...]

15. Verluste von Gesellschaften, die von natürlichen Personen übernommen werden, außer wenn es sich um Unternehmensleiter handelt, die diese Übernahme durch eine unwiderrufliche und bedingungslose Zahlung einer Summe zur Sicherung von Berufseinkünften tätigen, die diese Unternehmensleiter periodisch von der Gesellschaft

beziehen, und wenn die derart gezahlte Summe von der Gesellschaft vollständig zum Ausgleich ihrer beruflichen Verluste genutzt wird ».

B.2. Der Hof wird gebeten, über die Vereinbarkeit dieser Bestimmung mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung zu befinden, « dahin ausgelegt, dass die Bedingung der ‘Sicherung von Berufseinkünften’ sich auf die Sicherung von Unternehmensleiterentlohnungen beschränkt ».

*In Bezug auf die Zulässigkeit*

*In Bezug auf den Schriftsatz des Ministerrats*

B.3. Die klagende Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan führt an, dass der Schriftsatz des Ministerrats im Rahmen der Verhandlung nicht zu berücksichtigen sei, weil er nicht rechtzeitig eingereicht worden sei.

B.4.1. Nach Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof kann der Ministerrat binnen 45 Tagen nach Eingang der vom Kanzler aufgrund des Artikels 77 gemachten Notifizierung einen Schriftsatz beim Gerichtshof einreichen. Nach Artikel 82 Absätze 2 und 3 dieses Sondergesetzes werden alle Notifizierungen vom Gerichtshof per Einschreibebrief mit Rückschein verschickt und läuft die Frist, über die die Parteien verfügen, ab dem Datum des Empfangs des Briefes.

B.4.2. Vorliegend hat der Ministerrat die am 6. November 2018 vom Gerichtshof verschickte Notifizierung am 21. November 2018 empfangen. Der am 29. Dezember 2018 verschickte und am 2. Januar 2019 beim Gerichtshof eingegangene Schriftsatz des Ministerrats wurde folglich innerhalb der in Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof vorgesehenen Frist von 45 Tagen eingereicht.

B.4.3. Die Einrede wird abgewiesen.

*In Bezug auf die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsfrage*

B.5.1. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage nicht zulässig sei, weil sich aus ihr nicht ergebe, welche Kategorien von Personen im Rahmen der Prüfung der in Frage stehenden Bestimmung anhand der Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung miteinander zu vergleichen seien.

B.5.2. Obwohl in der Vorabentscheidungsfrage nicht ausdrücklich präzisiert wird, welche Kategorien von Personen miteinander verglichen werden sollen, ergibt sich aus der Begründung der Verweisungsentscheidung, dass sich die Vorabentscheidungsfrage auf die Ungleichbehandlung bezieht, die die in Frage stehende Bestimmung unter Zugrundelegung der in dieser Frage erwähnten Auslegung zwischen Unternehmensleitern in Abhängigkeit davon einführt, ob sie vor der Übernahme der Verluste der Gesellschaft Unternehmensleiterentlohnungen dieser Gesellschaft beziehungsweise andere Berufseinkünfte, insbesondere Gewinne, erhalten haben. Aus dem vom Ministerrat eingereichten Schriftsatz geht im Übrigen hervor, dass er in der Lage war, seine Auffassungen zur vorerwähnten Ungleichbehandlung darzulegen.

B.5.3. Die Einrede wird abgewiesen.

B.6.1. Der Ministerrat führt ferner an, dass die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage für die Lösung der beim vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitsache nicht sachdienlich sei, weil sich aus dem dieser Streitsache zugrunde liegenden Sachverhalt ergebe, dass jedenfalls die Voraussetzungen nicht erfüllt seien, unter denen ein Unternehmensleiter die übernommenen Verluste der Gesellschaft als Werbungskosten geltend machen könne. Er ist insbesondere der Ansicht, dass in der Streitsache vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan keine Berufseinkünfte vorlägen, die der Unternehmensleiter « periodisch » von der Gesellschaft beziehe, und auch keine Berufseinkünfte, die vor der Übernahme der Verluste bezogen wurden.

B.6.2. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Richter zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf.

B.6.3. Aus dem der Streitsache vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zugrunde liegenden Sachverhalt ergibt sich, dass das Einzelunternehmen des betreffenden Unternehmensleiters, vor der Übernahme der Verluste der Gesellschaft durch ihn, der Gesellschaft mehrere Leistungen in Rechnung gestellt hat. Sofern der Gerichtshof den Standpunkt vertreten sollte, dass die gestellte Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten ist, könnten die Gewinne, die auf diesen Rechnungen beruhen, gegebenenfalls als Berufseinkünfte qualifiziert werden, die vor der Übernahme der Verluste der Gesellschaft periodisch von der Gesellschaft bezogen wurden, und könnten die übernommenen Verluste folglich als abzugsfähige Werbungskosten qualifiziert werden. Die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage ist daher nicht offensichtlich sinnlos für die Lösung der beim vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitsache.

B.6.4. Die Einrede wird abgewiesen.

#### *Zur Hauptsache*

B.7. Kraft der in Frage stehenden Bestimmung können Verluste von Gesellschaften, die von natürlichen Personen übernommen werden, grundsätzlich nicht von diesen Personen als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Diese Bestimmung sieht allerdings eine Ausnahme von diesem Verbot für Unternehmensleiter vor, die Verluste der Gesellschaft zur Sicherung von Berufseinkünften übernehmen, die sie periodisch von der Gesellschaft beziehen. Die übernommenen Gesellschaftsverluste können nur dann als abzugsfähige Werbungskosten qualifiziert werden, wenn die Übernahme durch eine unwiderrufliche und bedingungslose Zahlung einer Summe erfolgt, die von der Gesellschaft vollständig zum Ausgleich ihrer Verluste genutzt wird.

B.8. Aus den in der in Frage stehenden Bestimmung verwendeten Worten « zur Sicherung von Berufseinkünften » leitet das vorlegende Rechtsprechungsorgan ab, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Unternehmensleiter dieser Gesellschaft nur dann als abzugsfähige Werbungskosten qualifiziert werden könne, wenn der Unternehmensleiter Berufseinkünfte von der Gesellschaft bereits vor dieser Übernahme bezogen habe. Wenn dies

nicht der Fall sei, könne die Übernahme nicht als abzugsfähige Werbungskosten qualifiziert werden.

Das vorlegende Rechtsprechungsorgan ist auch der Ansicht, dass der in dieser Bestimmung verwendete Begriff « Berufseinkünfte » als « Entlohnungen von Unternehmensleitern » im Sinne der Artikel 30 Nr. 2 und 32 des EStGB 1992 aufzufassen sei angesichts des Umstands, dass diese Einkünfte « periodisch » von der Gesellschaft bezogen werden müssten, und unter Berücksichtigung dessen, dass der zweite Satzteil dieser Bestimmung als Ausnahme von der Regel, dass Verluste von Gesellschaften, die von natürlichen Personen übernommen würden, nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien, eng auszulegen sei.

B.9.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.9.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.10.1. In der Auslegung durch das vorlegende Rechtsprechungsorgan führt die fragliche Bestimmung einen Behandlungsunterschied zwischen Unternehmensleitern in Abhängigkeit davon ein, ob sie vor der Übernahme der Verluste der Gesellschaft Unternehmensleiterentlohnungen dieser Gesellschaft beziehungsweise andere Berufseinkünfte erhalten haben. Dieser Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Art der Berufseinkünfte, die der Unternehmensleiter von der Gesellschaft erhalten hat.

B.10.2. Angesichts des der Streitsache vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zugrunde liegenden Sachverhalts beschränkt der Gerichtshof im Rahmen der weiteren Prüfung der vorerwähnten Ungleichbehandlung die Kategorie von Unternehmensleitern, die andere Berufseinkünfte als Unternehmensleiterentlohnungen erhalten haben, auf die Kategorie von Unternehmensleitern, die Berufseinkünfte erhalten haben, die steuerrechtlich als Gewinne zu qualifizieren sind.

B.11.1. Die fragliche Bestimmung ist zurückzuführen auf Artikel 50 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, eingefügt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 4. August 1986 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen ».

In den Vorarbeiten zu diesem letztgenannten Gesetz heißt es:

« D'autre part, l'administration constate une tendance croissante à constituer des sociétés – sans qu'il s'agisse nécessairement de sociétés à option – ayant essentiellement pour but de subir des pertes.

Cette forme d'évasion fiscale doit être combattue. C'est pourquoi, il est également proposé que les pertes prises en charge par les associés ne peuvent être fiscalement déduites par eux que lorsque ces derniers apportent la preuve :

- que la prise en charge de la perte a pour but de sauvegarder des revenus professionnels qu'ils retirent périodiquement de la société;
- qu'ils ont concrétisé cette prise en charge par un versement définitif en espèces;
- et que les sommes ainsi versées à la société ont été affectées par elle à la réduction, à due concurrence, de ses pertes professionnelles.

[...]

La mesure qui vous est ainsi proposée est justifiée au même titre que le régime qui est actuellement applicable aux revenus des administrateurs de sociétés par actions et des associés actifs de sociétés de personnes, tandis que les revenus qu'ils obtiennent pour leur activité exercée dans la société sont imposés comme rémunérations. Dans ce régime, il est en effet logique de conclure que les pertes de la société, qu'un administrateur prend à sa charge, ne peuvent être fiscalement déduites par cet administrateur que lorsque la prise en charge est justifiée par le souci qu'a l'intéressé de sauvegarder les revenus professionnels qu'il retire de la société » (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310/1, SS. 8-9).

Anlässlich einer – nicht angenommenen - Änderung, die in der Abgeordnetenkommission eingereicht worden war und durch die das Wort « periodisch » in Artikel 50 Nr. 6 des

Einkommensteuergesetzbuches 1964 gestrichen werden sollte, erklärte der Minister der Finanzen « dass die Änderung [...], sofern [sie] das Wort ‘ periodisch ’ streichen möchte, die Bekämpfung lockert, obwohl es hier um eine Steuerumgehung geht und der Missbrauch daher nicht gezügelt werden kann » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1985-1986, Nr. 576/7, S. 74).

B.11.2. Aus den angeführten Vorarbeiten geht hervor, dass die in Frage stehende Bestimmung darauf beruht, Steuerumgehung zu bekämpfen, insbesondere zu verhindern, dass die Gesellschaftsform dafür genutzt wird, Verluste in steuerrechtlichem Sinne zu generieren.

B.11.3. Der Gesetzgeber hielt es jedoch für angebracht, eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot für natürliche Personen, die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft steuerlich als Werbungskosten geltend zu machen, vorzusehen, wobei diese Ausnahme für Unternehmensleiter gilt, die solche Verluste zur Sicherung von Berufseinkünften übernehmen. Aus den angeführten Vorarbeiten ergibt sich, dass der Gesetzgeber aufgrund des verfolgten Ziels, Steuerumgehung zu bekämpfen, diesen zulässigen Steuerabzug an strenge Voraussetzungen knüpfen wollte, weshalb er die Voraussetzung vorgesehen hat, dass der Unternehmensleiter Berufseinkünfte « periodisch » von der Gesellschaft bezogen haben muss. Aus diesen Vorarbeiten ergibt sich auch, dass der Gesetzgeber mit « Berufseinkünften [...], die diese Unternehmensleiter periodisch von der Gesellschaft beziehen », diejenigen Einkünfte gemeint hat, die die Unternehmensleiter « aufgrund der in der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeit » beziehen und die « als Entlohnungen besteuert werden ».

B.12. Vor dem Hintergrund des verfolgten Ziels, Steuerumgehung zu bekämpfen, ist es nicht sachlich ungerechtfertigt, dass die Übernahmen von Gesellschaftsverlusten steuerrechtlich nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie von Unternehmensleitern zur Sicherung der Entlohnungen vorgenommen werden, die sie periodisch aufgrund der in der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten erhalten.

Wenn ein Unternehmensleiter der Gesellschaft Leistungen in Rechnung stellt, die für ihn mit Einkünften verbunden sind, die steuerrechtlich als Gewinne zu qualifizieren sind, können diese Einkünfte nicht als Einkünfte angesehen werden, die « aufgrund der in der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeit » bezogen wurden, vielmehr sind sie als Einkünfte anzusehen, die aufgrund der Erbringung von Leistungen gegenüber der Gesellschaft bezogen wurden. Aus diesem Grunde befindet sich der Unternehmensleiter, der der Gesellschaft Leistungen in

Rechnung stellt, nicht in einer Situation, die sich wesentlich von der Situation unterscheidet, in der andere Personen sich befinden, die der Gesellschaft Leistungen in Rechnung stellen und die die Übernahme der Verluste der Gesellschaft steuerlich ebenso wenig als Werbungskosten geltend machen können.

B.13. Insoweit sich die Vorabentscheidungsfrage auf die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung bezieht, ist sie verneinend zu beantworten.

B.14. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob die in Frage stehende Bestimmung unter Zugrundelegung der Auslegung des vorlegenden Rechtsprechungsorgans mit dem Legalitätsprinzip in Steuersachen im Sinne der Garantie in den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung vereinbar ist.

B.15.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

B.15.2. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass keinerlei Steuer erhoben werden kann und dass keinerlei Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Daraus ergibt sich, dass die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit darstellt, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, und dass jede Ermächtigung, die sich auf die Festlegung eines der wesentlichen Elemente der Steuer bezieht, grundsätzlich verfassungswidrig ist.

Die vorerwähnten Verfassungsbestimmungen gehen jedoch nicht so weit, dass sie den zuständigen Gesetzgeber dazu verpflichten würden, jeden Aspekt einer Steuer oder einer Befreiung selbst zu regeln. Eine Befugnis, die einer anderen Behörde erteilt wird, steht nicht im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, sofern die Ermächtigung ausreichend präzise definiert

ist und sich auf die Ausführung von Maßnahmen bezieht, deren wesentliche Elemente vorher vom zuständigen Gesetzgeber festgelegt wurden.

Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

B.15.3. Das durch die Artikel 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung gewährleistete Legalitätsprinzip in Steuersachen erfordert außerdem, dass das Steuergesetz präzise, unzweideutige und klare Kriterien enthält, anhand derer bestimmt werden kann, wer steuerpflichtig ist und in welcher Höhe. Die Voraussetzung, dass Steuern und Steuerbefreiungen im Gesetz klar zu definieren sind, ist erfüllt, wenn der Rechtsuchende auf der Grundlage des Wortlauts der relevanten Bestimmung und, falls erforderlich, mithilfe deren Auslegung durch die Gerichte wissen kann, ob er steuerpflichtig ist oder nicht und in welcher Höhe.

B.16. Unter anderem unter Berücksichtigung des Umstands, dass der zweite Satzteil der in Frage stehenden Bestimmung als Ausnahme von der Regel, dass Verluste von Gesellschaften, die von natürlichen Personen übernommen werden, nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, eng auszulegen ist, ergibt sich aus dem in dieser Bestimmung benutzten Wort « periodisch » ausreichend klar, dass der Begriff « Berufseinkünfte » sich, wie auch das vorliegende Rechtsprechungsorgan ausgeführt hat, nicht auf Einkünfte bezieht, die ein Unternehmensleiter infolge der Fakturierung von Leistungen gegenüber der Gesellschaft erhält und die steuerrechtlich als Gewinne zu qualifizieren sind. Diese Auslegung stimmt im Übrigen mit den vom Gesetzgeber verfolgten Zielen überein, wie sie sich aus den in B.11.1 angeführten Vorarbeiten ergeben.

B.17. Insoweit sich die Vorabentscheidungsfrage auf die Artikel 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung bezieht, ist sie verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 53 Nr. 15 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 20. November 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen