

|                                                |
|------------------------------------------------|
| Geschäftsverzeichnisnr. 7364                   |
| Entscheid Nr. 139/2021<br>vom 14. Oktober 2021 |

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 44 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 49 des EStGB 1992), gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques und S. de Bethune, und dem emeritierten Präsidenten F. Daoût gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\*      \*

### *I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 5. Februar 2020, dessen Ausfertigung am 20. Februar 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 44 des EStGB 1964 (Artikel 49 des EStGB 1992) gegen die Artikel 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem Unionsrecht, dahin ausgelegt, dass er den Abzug von Kosten ermöglichen würde, die im Rahmen von komplexen und ungewöhnlichen Verrichtungen entstanden sind, welche mit dem alleinigen Ziel getätigt wurden, die Steuer, mit der der Steuerpflichtige in Ermangelung dieser Verrichtungen belegt werden würde, herabzusetzen oder gar zu neutralisieren?

2. Verstößt Artikel 44 des EStGB 1964 (Artikel 49 des EStGB 1992) gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 170 und/oder mit dem Unionsrecht, dahin ausgelegt, dass er den Abzug von Kosten ermöglichen würde, die im Rahmen von komplexen und ungewöhnlichen Verrichtungen entstanden sind, welche mit dem alleinigen Ziel getätigt wurden, die Steuer, mit der der Steuerpflichtige in Ermangelung dieser Verrichtungen belegt werden würde, herabzusetzen oder gar zu neutralisieren, insofern diese Verrichtungen erhebliche steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen können, während er dies nicht ermöglichen würde für einen Steuerpflichtigen, der sich nur dadurch vom Erstgenannten unterscheiden würde, dass die Verrichtungen nur geringe steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen können?

3. Verstößt Artikel 44 des EStGB 1964 (Artikel 49 des EStGB 1992) gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 170 und/oder mit dem Unionsrecht, dahin ausgelegt, dass davon ausgegangen wird, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Bedingung, ‘ steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten ’, in dem Fall erfüllt ist, dass ein geringes steuerpflichtiges Einkommen im Verhältnis zu den getätigten Aufwendungen, wie die im Rahmen einer ‘ PAAS-Verrichtung ’ erhaltenen Zinsen, mit erheblichen Kosten einhergeht, die nahezu ausschließlich getätigt wurden, um mittels einer Steuerkonstruktion die Beseitigung der Besteuerungsgrundlage zu bewirken, während nicht davon ausgegangen wird, dass diese Bedingung erfüllt ist, falls ein geringes steuerpflichtiges Einkommen mit erheblichen Kosten einhergeht, die hauptsächlich getätigt wurden, um einem Dritten einen Vorteil zu gewähren?

4. Könnte die Antwort auf die vorstehenden Fragen anders ausfallen, wenn der Tatsachenrichter in einer steuerrechtlichen Rechtsstreitigkeit feststellt, dass das wirtschaftliche Ergebnis der betreffenden Verrichtungen, das vor der Anwendung der Steuer zu erwarten war, negativ ist? ».

(...)

### *III. Rechtliche Würdigung*

(...)

*In Bezug auf die fragliche Bestimmung*

B.1. Artikel 44 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EstGB 1964) (jetzt Artikel 49 des EStGB 1992) 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 ».

Diese Bestimmung gehört zu den Bestimmungen im Zusammenhang mit der Bestimmung des Nettobetrags der Berufseinkünfte im Rahmen der Steuer der natürlichen Personen. Gemäß Artikel 96 des EStGB 1964 ist sie ebenfalls auf dem Gebiet der Gesellschaftssteuer anwendbar.

*In Bezug auf die vor dem vorlegenden Richter anhängige Streitsache und den Kontext, in dem die Vorabentscheidungsfragen gestellt werden*

B.2. Die vor dem vorlegenden Richter anhängige Streitsache betrifft eine Gesellschaft, die 1989 mehrere « PAAS Verrichtungen » getätigt hat. Diese Verrichtungen bestehen darin, Anleihen im Ausland kurz vor Fälligkeit der entsprechenden Zinsen zu kaufen und sie gleich nach Vereinnahmung der Zinsen wieder zu verkaufen. Mit diesen Verrichtungen verfolgt die Gesellschaft weniger das vorrangige Ziel, die Zinserträge der Anleihen zu erhalten, da der Betrag dieser Zinsen in der Regel geringer ist als die entstandenen Kosten, sondern auf die Steuer, die sie in Belgien zahlen muss, den Pauschalanteil ausländischer Steuer (nachstehend: PAAS) anzurechnen, der in den von Belgien mit bestimmten Staaten geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen ist (im vorliegenden Fall das Abkommen vom 19. Oktober 1970 zwischen Belgien und Italien « zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen »), dessen Berechnungsweise nicht mit dem Ergebnis der Verrichtung für die Gesellschaft

zusammenhängt, während sie zugleich außerdem die für die Zwecke der Verrichtung entstandenen Kosten als Werbungskosten abzieht. Die Anrechnung des PAAS ermöglicht es der Gesellschaft, die Steuer, die sie in Belgien zahlen muss, zu senken oder sogar zu neutralisieren.

B.3. Vor dem vorlegenden Richter stellt sich die Frage, ob die im Rahmen der « PAAS Verrichtungen » entstandenen Kosten, die nicht zur normalen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft gehören und (fast) ausschließlich steuerliche Zwecke verfolgen, auf der Grundlage von Artikel 44 Absatz 1 des EStGB 1964 abzugsfähig sind, der vorsieht, dass abzugsfähige Werbungsausgaben oder -kosten die Kosten sind, die der Steuerpflichtige nachweist, während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen zu haben, « um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten ».

B.4. Nachdem der Kassationshof mehrere Jahre lang der Auffassung war, dass die Ausgaben einer Handelsgesellschaft, um als abzugsfähige Werbungskosten betrachtet zu werden, mit der Ausübung des Berufes verbunden sein müssen, das heißt zwingend mit der Geschäftstätigkeit in Zusammenhang stehen müssen (Kass., 18. Januar 2001, F.99.0114.F; 3. Mai 2001, F.99.0159.F; 19. Juni 2003, F.01.0066.F), hat er seine Rechtsprechung geändert. So hat er geurteilt:

« 1. Tous les revenus et produits de capitaux et de biens mobiliers utilisés par une société commerciale pour l'exercice de son activité professionnelle constituent des revenus professionnels. Les circonstances qu'il n'y ait aucun rapport entre une opération d'une société et son objet statutaire et qu'une opération ait été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, n'excluent dès lors pas que les revenus et produits qui sont le résultat de cette opération soient qualifiés de revenus professionnels.

2. Aux termes de l'article 44, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964, les charges que le contribuable a faites ou supportées pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables, sont déductibles à titre de frais professionnels.

En vertu de l'article 96 dudit code, cette disposition s'applique aux sociétés commerciales.

Il ne résulte pas de cette disposition que la déduction de dépenses ou de charges professionnelles est subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à l'activité sociale de la société commerciale telle qu'elle ressort de son objet social.

La Cour opère ainsi un revirement de sa jurisprudence.

3. Les circonstances qu'il n'y ait aucun rapport entre une opération d'une société et son activité ou son objet statutaire et qu'une opération ait été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, n'excluent pas en tant que telles que les frais concernant de telles opérations puissent être qualifiés de frais professionnels déductibles.

4. En considérant que les frais afférents aux transactions d'obligations ne constituent pas des frais professionnels déductibles étant donné que lesdites transactions sont étrangères à l'activité sociale de la demanderesse et qu'en outre, elles ont été effectuées dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal par le biais de l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger, les juges d'appel n'ont pas légalement justifié leur décision » (Kass., 12. Juni 2015, F.13.0163.N; siehe bereits Kass., 11. September 2014, F.13.0053.F; 4. Juni 2015, F.14.0185.F und F.14.0189.F; 4. Juni 2015, F.14.0165.F; siehe auch Kass., 12. Juni 2015, F.14.0080.N).

Diese Änderung der Rechtsprechung wurde danach bekräftigt, insbesondere in Bezug auf « PAAS-Verrichtungen » (Kass., 21. Juni 2019, F.15.0067.N; 31. Oktober 2019, F.16.0024.N).

B.5. Der vorlegende Richter stellt in Frage, dass die Auslegung, die der Kassationshof mit den vorerwähnten Entscheiden der fraglichen Bestimmung verleiht, sachdienlich ist. Er wirft die Frage nach deren Kohärenz mit einem anderen Entscheid des Kassationshofes vom 21. September 2018 (F.17.0054.N) zur Abzugsfähigkeit von Kosten auf, die von einer Gesellschaft getätigt wurden, um hauptsächlich einem Dritten einen Vorteil zu gewähren.

In diesem Kontext stellt der vorlegende Richter dem Gerichtshof drei Vorabentscheidungsfragen zur Verfassungsmäßigkeit von Artikel 44 des EStGB 1964 und fragt ihn - was die Parteien zu Unrecht als vierte Vorabentscheidungsfrage verstehen -, ob die Antwort auf diese drei Vorabentscheidungsfragen anders ausfallen könnte, wenn der Steuerrichter feststellt, dass das wirtschaftliche Ergebnis der betreffenden Verrichtungen, das vor der Anwendung der Steuer zu erwarten war, negativ ist.

Der Gerichtshof beantwortet die Vorabentscheidungsfragen in diesem Sinne.

*In Bezug auf die Auslegung der fraglichen Bestimmung und ihre Anwendbarkeit auf die Streitsache*

B.6.1. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfragen vorbehaltlich der von ihm empfohlenen Auslegung der fraglichen Bestimmung verneinend zu beantworten seien. Im vorliegenden Fall bittet der Ministerrat den Gerichtshof, Artikel 44 des EStGB 1964 dahin

auszulegen, dass er den Abzug von Kosten, die einer Gesellschaft im Rahmen einer « PAAS Verrichtung » entstanden seien, nicht erlaube, da solche Kosten nicht dazu dienten, steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten. Seiner Auffassung nach kann der so erhaltene PAAS nicht als steuerpflichtige Einkünfte im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden, da er nicht mit der tatsächlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zusammenhängt.

B.6.2. Die « CBC Banque » AG führt an, dass die fragliche Bestimmung offenkundig nicht auf die vor dem vorlegenden Richter anhängige Streitsache anwendbar sei und dass die Vorabentscheidungsfragen deshalb keiner Antwort bedürften. Ihrer Auffassung nach kann das innerstaatliche Recht aufgrund des Grundsatzes des Vorrangs des internationalen Rechts vor dem innerstaatlichen Recht die Anrechnung des PAAS auf die Steuer nicht strengeren Bedingungen unterwerfen als denen, die in dem am 19. Oktober 1970 zwischen Belgien und Italien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen seien. Artikel 44 des EStGB 1964 sei auch nicht auf den Verlust anwendbar, der sich aus den « PAAS-Verrichtungen » ergebe, da er nur die Bedingungen für den Abzug von Werbungskosten betreffe.

B.7. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Richter, festzustellen, welche Normen auf den bei ihm anhängig gemachten Streitfall anwendbar sind. Wenn dem Gerichtshof jedoch Bestimmungen vorgelegt werden, die offensichtlich nicht auf diesen Streitfall angewandt werden können, werden sie nicht vom Gerichtshof auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin geprüft. Gleichmaßen obliegt es in der Regel dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan, die Bestimmungen, die es anwendet, auszulegen, vorbehaltlich einer offensichtlich falschen Lesart der fraglichen Bestimmung.

B.8.1. Wie in B.4 und B.5 erwähnt, befragt der vorlegende Richter den Gerichtshof zur Verfassungsmäßigkeit von Artikel 44 des EStGB 1964 in der Auslegung des Kassationshofes, das heißt dahin ausgelegt, dass er es einer Gesellschaft ermöglicht, Kosten für eine Verrichtung abzuziehen, die nicht mit der tatsächlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zusammenhängt und die von dieser Gesellschaft nur getätigt wurde, um ihre Steuerlast zu senken.

B.8.2. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich nicht auf die Anrechnung des PAAS auf die von der Gesellschaft zu zahlende Steuer, sondern auf die Abzugsfähigkeit der mit der « PAAS-Verrichtung » verbundenen Kosten als Werbungskosten, was eine Frage ist, die nichts

mit dem von Belgien und Italien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu tun hat und die somit ausschließlich innerstaatlichem Recht unterliegt.

B.8.3. Angesichts des Vorstehenden ist weder ersichtlich, dass die Vorabentscheidungsfragen auf einer offensichtlich falschen Lesart der fraglichen Bestimmung beruhen, noch dass diese Bestimmung offenkundig nicht auf das Ausgangsverfahren anwendbar wäre.

Daher beantwortet der Gerichtshof die Vorabentscheidungsfragen in der Auslegung des vorliegenden Richters.

#### *In Bezug auf das Recht der Europäischen Union*

B.9.1. Die « SILOX » AG führt an, dass die drei ersten Vorabentscheidungsfragen unzulässig seien, insoweit sie sich auf das Unionsrecht bezögen, da das vorlegende Rechtsprechungsorgan in den Vorabentscheidungsfragen keine spezifischen Bestimmungen dieses Rechts angegeben habe, anhand deren die Verfassungsmäßigkeit von Artikel 44 des EStGB 1964 beurteilt werden müsste. Mit der « CBC Banque » AG und dem Ministerrat führt sie an, dass die vom vorlegenden Richter in dem Vorlageentscheid genannten Normen des Unionsrechts im vorliegenden Fall nicht anwendbar seien.

B.9.2. Aus der Begründung des Vorlageentscheids geht hervor, dass die Bestimmungen des Unionsrechts, auf die der vorlegende Richter Bezug nimmt, einerseits der Grundsatz des Verbots von Praktiken ist, mit denen die im Unionsrecht vorgesehenen Rechte und Vorteile missbraucht werden, so wie er ausdrücklich durch die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 « mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2016/1164) und andererseits Artikel 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV) (früher Artikel 92 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft) umgesetzt wird, insofern er staatliche Beihilfen verbietet.

B.9.3. Jedoch ist aus der Begründung des Vorlageentscheids nicht ersichtlich, inwiefern die « SILOX » AG durch die strittigen Verrichtungen, die getätigt wurden, um in den Genuss der in dem am 19. Oktober 1970 zwischen Belgien und Italien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Regelung zu kommen, und indem sie den Abzug von mit diesen Verrichtungen verbundenen Kosten auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts geltend gemacht hat, im Unionsrecht vorgesehene Recht oder Vorteile missbraucht hätte. Außerdem war die Richtlinie (EU) 2016/1164 im Steuerjahr 1990 nicht anwendbar, da ihre Annahme wesentlich später erfolgte. Diese Richtlinie kann daher im vorliegenden Fall nicht als Referenznorm dienen, um die Verfassungsmäßigkeit von Artikel 44 des EStGB 1964 in der auf das Steuerjahr 1990 anwendbaren Fassung zu beurteilen. Wie der Gerichtshof mehrmals und insbesondere mit seinem Entscheid Nr. 49/2018 vom 26. April 2018 im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH, 18. Mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, Randnr. 42) geurteilt hat, ist er schließlich nicht befugt, über die Vereinbarkeit einer staatlichen Beihilfe mit dem Binnenmarkt zu befinden.

B.9.4. Somit sind die vorerwähnten Normen des Unionsrechts nicht in die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Bestimmung einzubeziehen.

#### *In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage*

B.10. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage befragt der vorlegende Richter den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 170 und 172 der Verfassung, insofern sie das Legalitätsprinzip in Steuersachen gewährleisten, dahin ausgelegt, dass die fragliche Bestimmung « den Abzug von Kosten ermöglichen würde, die im Rahmen von komplexen und ungewöhnlichen Verrichtungen entstanden sind, welche mit dem alleinigen Ziel getätigt wurden, die Steuer, mit der der Steuerpflichtige in Ermangelung dieser Verrichtungen belegt werden würde, herabzusetzen oder gar zu neutralisieren ».

B.11.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

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

Diese Bestimmung ist Ausdruck des Legalitätsprinzips in Steuersachen, das es erfordert, dass die wesentlichen Elemente der Steuer grundsätzlich durch Gesetz festgelegt werden, damit keinerlei Steuer ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter zum Ausdruck gebracht wird, erhoben werden kann. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz sowie die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.11.2. Das Legalitätsprinzip in Steuersachen kommt auch in Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung zum Ausdruck, der bestimmt:

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

B.12. Der vorlegende Richter behauptet nicht, dass der Gesetzgeber eine nach den Artikeln 170 und 172 der Verfassung verbotene Ermächtigung vorgenommen hätte. Er fragt sich vielmehr, ob die Auslegung der fraglichen Bestimmung durch den Kassationshof mit deren Formulierung übereinstimmt. Er ist der Auffassung, dass diese Auslegung nicht richtig ist und dass sie aus diesem Grund gegen das in den Artikeln 170 und 172 der Verfassung gewährleistete Legalitätsprinzip in Steuersachen verstößt.

B.13. Der Gerichtshof ist nicht befugt, die Weise zu prüfen, in der der vorlegende Richter und der Kassationshof Gesetzesbestimmungen auslegen, aber ist befugt, die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen in der gegebenenfalls vom vorlegenden Richter angegebenen Auslegung zu prüfen. Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit einer Gesetzbestimmung anhand des Legalitätsprinzips in Steuersachen bedeutet, dass der Gerichtshof prüft, dass der Gesetzgeber keine durch dieses Prinzip verbotene Ermächtigung vorgenommen hat und dass die Gesetzesbestimmung ausreichend präzise ist; sie ermöglicht es als solche dem Gerichtshof nicht, die Weise, in der der Richter die fragliche Gesetzesbestimmung auslegt, anhand der Formulierung dieser Bestimmung zu prüfen.

B.14. Die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

*In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage*

B.15. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage befragt der vorlegende Richter den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 170 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass sie « den Abzug von Kosten ermöglichen würde, die im Rahmen von komplexen und ungewöhnlichen Verrichtungen entstanden sind, welche mit dem alleinigen Ziel getätigt wurden, die Steuer, mit der der Steuerpflichtige in Ermangelung dieser Verrichtungen belegt werden würde, herabzusetzen oder gar zu neutralisieren, insofern diese Verrichtungen erhebliche steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen können, während [sie] dies nicht ermöglichen würde für einen Steuerpflichtigen, der sich nur dadurch vom Erstgenannten unterscheiden würde, dass die Verrichtungen nur geringe steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen können ».

Mit der Vorabentscheidungsfrage wird darum gebeten, die Steuerpflichtigen, die eine Verrichtung wie die oben beschriebene getätigt haben, zu vergleichen, je nachdem, ob diese Verrichtung erhebliche oder geringe steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen kann. Die entstandenen Kosten wären nur im ersten Fall abzugsfähig.

B.16.1. In einem Entscheid vom 21. September 2018 (F.17.0054.N) hat der Kassationshof geurteilt:

« 1. L'article 49, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit que sont déductibles à titre de frais professionnels les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

2. Il ne résulte pas de cette disposition que la déduction de dépenses ou charges professionnelles serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à l'activité sociale de la société commerciale telle qu'elle ressort de son objet social.

Les circonstances qu'il n'existe pas de lien entre une opération d'une société et son activité ou son objet statutaire et qu'une opération ait été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, n'excluent pas en tant que telles que les frais afférents à de telles opérations puissent être qualifiés de frais professionnels déductibles.

3. L'article 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 précise que, sous réserve des dérogations prévues par la loi, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit

impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques. Leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires.

4. Il résulte de ce qui précède que les frais exposés par une société, par exemple pour l'acquisition d'un bien immobilier, ne sont déductibles au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 que lorsqu'ils répondent aux conditions prescrites par cette disposition, et notamment lorsque ces frais ont été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, quel que soit le lien avec les activités statutaires de la société.

5. Les juges d'appel ont notamment constaté et considéré que :

- l'immeuble a été financé en quasi-totalité par des fonds empruntés par la société;
- il n'est pas établi que la société avait l'intention de rentabiliser l'immeuble pendant la période où elle en avait la possession; en effet, cet immeuble a été mis à la disposition du gérant moyennant une compensation très modeste et n'a pas été mis en location ni loué; les maigres revenus ne compensent pas les frais élevés; il n'est pas démontré que l'intention ait été, à un quelconque moment, d'acquérir ultérieurement des revenus supérieurs à ces frais;
- il n'est pas établi qu'à terme, le bien puisse être vendu en réalisant une plus-value importante, d'autant qu'il appartient en indivision à trois copropriétaires différents, chacun disposant en outre d'un droit de préemption;
- l'achat de l'immeuble ne peut être considéré, pour les exercices d'imposition contestés, comme un investissement/placement de liquidités;
- les frais n'ont en aucun cas été engagés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables;
- au contraire, il apparaît que l'opération a pour seul but de couvrir les frais d'ordre privé du gérant, de sorte qu'il ne s'agit pas de frais professionnels de la société au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 et que la déduction correspondante est rejetée.

6. Les juges d'appel ont légalement justifié leur décision en considérant, par ces motifs, que les frais d'acquisition de l'immeuble situé à Coxyde, qui n'ont nullement été exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables mais exclusivement pour couvrir les frais privés du gérant, ne remplissent pas les conditions de leur déduction au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 et ce, bien qu'il ait été fait référence à l'objet social et aux activités de la demanderesse.

Le moyen, en cette branche, ne peut être accueilli ».

Der vorliegende Richter schließt aus diesem Entscheid, dass nur die Kosten, die mit einer Verrichtung verbunden sind, die erhebliche steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen kann, abzugsfähig sind und nicht die Kosten, die mit einer Verrichtung verbunden sind, die geringe steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen kann.

B.16.2. Nach dem fraglichen Artikel 44 des EStGB 1964 sind abzugsfähige Werbungsausgaben oder -kosten die Kosten, die der Steuerpflichtige nachweist, während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen zu haben, « um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten ». Das ist die sogenannte Bedingung des « Zwecks ». Es sind also keine Kosten abzugsfähig, die zu anderen Zwecken entstanden oder getragen wurden, wie beispielsweise um zu einem uneigennützigen Zweck zu handeln oder einem Dritten ohne Gegenleistung einen Vorteil zu verschaffen. Es obliegt dem zuständigen Richter, je nach den Umständen der Sache konkret zu prüfen, ob die Kosten entstanden sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, ohne dass sich seine Würdigung jedoch auf die Zweckmäßigkeit der fraglichen Ausgaben beziehen darf (Kass., 19. März 2020, F.19.0025.N).

B.16.3. Es geht weder aus dem vorerwähnten Entscheid des Kassationshofes vom 21. September 2018 noch aus der in B.4 erwähnten Rechtsprechung des Kassationshofes hervor, dass die einer Gesellschaft entstandenen Kosten nur unter der Bedingung abzugsfähig wären, dass sie im Rahmen von Verrichtungen entstanden sind, die erhebliche steuerpflichtige Einkünfte hervorbringen können.

Mit seinem Entscheid vom 21. September 2018 hat der Kassationshof geurteilt, dass der Appellationshof Antwerpen seine Entscheidung, den Abzug von Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Appartements an der Küste, das ihrem Geschäftsführer zur Verfügung gestellt wurde, durch eine Gesellschaft abzulehnen, rechtlich zulässig begründet hat, indem er auf der Grundlage mehrerer Gründe der Auffassung war, dass diese Kosten nicht entstanden sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, sondern ausschließlich um private Kosten des Geschäftsführers zu decken. Der Umstand, dass das Appartement dem Geschäftsführer gegen eine « eine sehr geringe Ausgleichszahlung » zur Verfügung gestellt wurde, ist ein Element, aus dem der Appellationshof mit anderen geschlossen hat, dass die Gesellschaft nicht gehandelt hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten. Unabhängig von der Frage, ob die Einkünfte, die hervorgebracht werden können, als solche erheblich oder gering sind, kann nämlich der Umstand, dass der Dritte im Gegenzug zu einem von der Gesellschaft gewährten Vorteil eine sehr geringe Ausgleichszahlung, das heißt, die nicht im Verhältnis zum tatsächlichen Wert des gewährten Vorteils steht, zu zahlen hat, ein Indiz dafür sein, dass die Gesellschaft nicht bestrebt war, steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, sondern ganz im Gegenteil bestrebt war, diesem Dritten einen Vorteil ohne Gegenleistung zu gewähren.

Außerdem ist entgegen der Auffassung des vorlegenden Richters die Abzugsfähigkeit von im Rahmen einer « PAAS-Verrichtung » entstandenen Kosten völlig unabhängig von dem durch den eigentlichen PAAS gewährten steuerlichen Vorteil und seiner erheblichen oder nicht erheblichen Beschaffenheit.

B.17. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der in der zweiten Vorabentscheidungsfrage aufgeworfene Behandlungsunterschied nicht besteht. Diese ist daher verneinend zu beantworten.

*In Bezug auf die dritte Vorabentscheidungsfrage*

B.18. Mit der dritten Vorabentscheidungsfrage befragt der vorlegende Richter den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 170 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass « davon ausgegangen wird, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Bedingung, ‘ steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten ’, in dem Fall erfüllt ist, dass ein geringes steuerpflichtiges Einkommen im Verhältnis zu den getätigten Aufwendungen, wie die im Rahmen einer ‘ PAAS-Verrichtung ’ erhaltenen Zinsen, mit erheblichen Kosten einhergeht, die nahezu ausschließlich getätigt wurden, um mittels einer Steuerkonstruktion die Beseitigung der Besteuerungsgrundlage zu bewirken, während nicht davon ausgegangen wird, dass diese Bedingung erfüllt ist, falls ein geringes steuerpflichtiges Einkommen mit erheblichen Kosten einhergeht, die hauptsächlich getätigt wurden, um einem Dritten einen Vorteil zu gewähren ».

Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich also auf den Behandlungsunterschied, den die fragliche Bestimmung in der Auslegung durch den vorlegenden Richter zwischen einem Steuerpflichtigen, der eine « PAAS-Verrichtung » getätigt hat, um seine Steuerlast zu senken, und einem Steuerpflichtigen, der gegen eine geringe Entschädigung einem Dritten einen Vorteil gewährt hat, macht. Während in beiden Fällen die Verrichtungen für den Steuerpflichtigen im Verhältnis zu den entstandenen Kosten zu geringen steuerpflichtigen Einkünften führen, werden nur die im ersten Fall entstandenen Kosten als Kosten angesehen, die entstanden sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten und nur diese sind somit abzugsfähig.

B.19.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuerangelegenheiten verbietet es dem Gesetzgeber nicht, gewisse Steuerpflichtige unterschiedlich zu behandeln, sofern der somit eingeführte Behandlungsunterschied vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.19.2. Aus denselben wie den in B.13 erwähnten Gründen ist Artikel 170 der Verfassung nicht in die Prüfung der dritten Vorabentscheidungsfrage einzubeziehen.

B.20. Wie in B.16.2 erwähnt, sind abzugsfähige Werbungsausgaben oder -kosten die Kosten, die der Steuerpflichtige nachweist, während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen zu haben, « um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten » (Bedingung des « Zwecks »).

B.21. Die zwei in B.18 erwähnten Kategorien von Steuerpflichtigen befinden sich im Hinblick auf diese Bedingung des « Zwecks » in wesentlich verschiedenen Situationen.

Die Gesellschaft, die eine « PAAS-Verrichtung » getätigt hat, hat im Rahmen dieser Verrichtung Zinsen ausländischer Herkunft erhalten, die steuerpflichtige Einkünfte darstellen. Selbst wenn die Gesellschaft mit dieser Verrichtung ein rein steuerliches Ziel verfolgt, so ist doch zur Erreichung dieses Ziels die Einnahme von Zinsen unerlässlich. Es ist daher nicht falsch anzunehmen, dass die mit der Verrichtung verbundenen Kosten entstanden sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten ((Kass., 4. Juni 2015, F.14.0165.F; 4. Juni 2015, F.14.0185.F und F.14.0189.F). Der Umstand, dass die Verrichtung mit dem einzigen Ziel getätigt wurde, einen steuerlichen Vorteil zu erhalten, oder dass der Richter feststellt, dass das wirtschaftliche Ergebnis der betreffenden Verrichtungen, das vor der Anwendung der Steuer zu erwarten war, negativ ist, ändert daran nichts.

Die Gesellschaft, die einem Dritten einen Vorteil gewährt, wie zum Beispiel die Bereitstellung einer Immobilie gegen eine zwar steuerpflichtige aber im Verhältnis zu den erheblichen entstandenen Kosten geringe Entschädigung, befindet sich in einer anderen

Situation als die Gesellschaft, die eine « PAAS-Verrichtung » getätigt hat. Wenn eine Gesellschaft einem Dritten einen Vorteil gegen eine Entschädigung, die nicht zum tatsächlichen Wert dieses Vorteils im Verhältnis steht, verschafft, ausschließlich um diesem Dritten einen Vorteil zu verschaffen, handelt die betreffende Gesellschaft nämlich grundsätzlich nicht, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten. Es obliegt dem zuständigen Richter, dies im Lichte der Umstände der Sache konkret zu prüfen. Anders verhält es sich, wenn der so gewährte Vorteil tatsächlichen Leistungen des Dritten entspricht und ihm als Vergütung gewährt wird. In einem solchen Fall können die dazugehörigen Kosten als Kosten angesehen werden, die entstanden sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten (Kass., 13. November 2014, F.13.0118.F; 14. Oktober 2016, F.15.0103.N; 14. Oktober 2016, F.14.0203.N; 25. Juni 2020, F.18.0148.N).

B.22. Der fragliche Behandlungsunterschied entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

Die dritte Vorabentscheidungsfrage ist also verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.
- Artikel 44 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 14. Oktober 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) F. Daoût