



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 145/2024
vom 28. November 2024
Geschäftsverzeichnismrn. 8123, 8124 und 8125
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 53 Nr. 15 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Kassationshof.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Luc Lavrysen und Pierre Nihoul, und den Richtern Joséphine Moerman, Michel Pâques, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt und Kattrin Jadin, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Luc Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In drei Entscheiden vom 30. November 2023, deren Ausfertigungen am 22. Dezember 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen sind, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 53 Nr. 15 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 49 dieses Gesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 sowie 170 und 172 der Verfassung, insofern sich daraus ergibt, dass der Ausgleich von Verlusten der Gesellschaft durch den Unternehmensleiter dadurch, dass er mittels Abbuchung von seinem Kontokorrent unwiderruflich auf seine Forderung der Gesellschaft gegenüber verzichtet, nicht als eine Zahlung im Sinne von Artikel 53 Nr. 15 des EStGB 1992 und somit als abzugsfähige Werbungskosten betrachtet wird, obwohl die Forderung im Kontokorrent durch tatsächlich der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Gelder aufgebaut wurde, während ein Unternehmensleiter, der seiner Gesellschaft Gelder zur Verfügung stellt, um Gesellschaftsverluste auszugleichen, ohne die zur Verfügung gestellten Gelder auf seinem Kontokorrekt zu verbuchen, diese als Werbungskosten abziehen kann? ».

Diese unter den Nummern 8123, 8124 und 8125 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 53 Nr. 15 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in Verbindung mit Artikel 49 derselben Gesetzbuches mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung befragt.

B.2. Da weder aus der Vorabentscheidungsfrage noch aus der Begründung der Vorlageentscheidungen abgeleitet werden kann, auf welche Weise die in Frage stehende Bestimmung in der vom vorlegenden Rechtsprechungsorgan vorgenommenen Auslegung mit dem Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten im Sinne der Garantie in den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung unvereinbar sein soll, ist die Frage in Bezug auf diese Bestimmungen unzulässig.

B.3.1. Nach Artikel 49 Absatz 1 des 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.3.2. 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 dieser 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.3.3. Kraft Artikel 53 Nr.15 des EStGB 1992 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.4.1. Der Ministerrat führt an, dass die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage für die Lösung der beim vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitsachen nicht sachdienlich sei, weil sich aus den diesen Streitsachen zugrunde liegenden Sachverhalten 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 sich aus den beim vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Rechtssachen ergebe, dass die zuvor eingezahlten Beträge nicht für den Ausgleich der Verluste der Gesellschaft verwendet worden seien, weil diese Beträge zum Zeitpunkt der Abbuchung vom Kontokorrent des Unternehmensleiters nicht mehr zur Verfügung gestanden hätten.

B.4.2. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan 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.4.3. Aus der Begründung der Vorlageentscheidungen ergibt sich, dass der Kassationshof der Auffassung sei, dass, wenn die Abbuchung von einem Kontokorrent als unwiderrufliche und bedingungslose Zahlung anzusehen sei, dies zur Folge habe, dass der Zeitpunkt der früheren Einzahlungen nicht mehr relevant sei. Die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage ist daher nicht offensichtlich sinnlos für die Lösung der beim vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitsache.

B.5.1. 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.5.2. 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.6.1. In der Auslegung durch das vorlegende Rechtsprechungsorgan führt die fragliche Bestimmung einen Behandlungsunterschied ein zwischen einerseits Unternehmensleitern, wie den Parteien in der Ausgangsstreitigkeit, die mittels einer Abbuchung von ihrem Kontokorrent unwiderruflich auf ihre Forderung gegen die Gesellschaft verzichten, die durch die Zahlung von Geldsummen während früherer Besteuerungszeiträume entstanden ist, und andererseits Unternehmensleitern, die eine Geldsumme in bar an die Gesellschaft bezahlen. Während letztere Kategorie von Unternehmensleitern im Falle der Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen im selben Besteuerungszeitraum den betreffenden Betrag von den Steuern der natürlichen Personen als Werbungskosten abziehen kann, ist dies in der Auslegung des vorlegenden Rechtsprechungsorgans für erstere Kategorie nicht möglich. Dieser Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Weise, wie die Vermögensminderung in Bezug auf den Unternehmensleiter vollzogen wird.

B.6.2. 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.

Par versement définitif en espèces, il faut entendre toute opération, y compris les virements ou versements par chèques postaux ou bancaires, qui traduit un décaissement effectif de la part de l'associé, à l'exclusion donc de simples écritures comptables effectuées au sein de la société (voir Code civil, articles 1152 et 1153).

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 und 9).

B.6.3. Aus den angeführten Vorarbeiten geht hervor, dass die in Frage stehende Bestimmung auf dem Anliegen beruht, Steuerumgehung zu bekämpfen, insbesondere zu verhindern, dass die Gesellschaftsform dafür genutzt wird, Verluste in steuerrechtlichem Sinne zu generieren.

B.6.4. 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 der Abzug nur möglich ist, wenn eine endgültige Bareinzahlung vorliegt, wobei in der Gesellschaft aufgesetzte einfache buchhalterische Schriftstücke ausgeschlossen werden. Wie der Ministerrat vorbringt, trägt diese Voraussetzung dazu bei, dass die Gesellschaft durch die Einzahlung über eine ausreichende Liquidität zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen verfügen kann.

B.7. In Bezug auf das verfolgte Ziel der Bekämpfung der Steuerumgehung sowie insbesondere der Gewährleistung, dass die Gesellschaft über eine ausreichende Liquidität verfügt, ist es nicht sachlich ungerechtfertigt, dass die Übernahme von Gesellschaftsverlusten steuerrechtlich nur dann als Werbungskosten abziehbar ist, wenn sie wie im Fall der Abbuchung vom Kontokorrent auf Grundlage einer Forderung, die durch Einzahlungen in vorherigen Besteuerungszeiträumen entstanden ist, nur eine endgültige Minderung des Vermögens des Unternehmensleiters beinhaltet, ohne dass dabei Liquidität für die Gesellschaft verfügbar wird.

B.8. Artikel 53 Nr. 15 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 49 desselben Gesetzbuches ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 53 Nr. 15 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 49 dieses Gesetzbuches 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 28. November 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Luc Lavrysen