

Audience publique du 29 septembre 2020

Recours formé par
la société en commandite simple ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 42329 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 6 février 2019 par Maître Stéphane Ebel, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en commandite simple ..., établie et ayant son siège social à L-... et immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B..., représentée par son associé gérant, la société anonyme ... SA, établie et ayant son siège social à L-... et immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B..., représentée par son conseil d'administration, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes rendue le 6 novembre 2018, faisant suite à une réclamation contre les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2010 et 2011, d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2011 et d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2010 et 2011, tous émis le 19 mars 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 mai 2019 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 6 juin 2019 par Maître Stéphane Ebel, préqualifié, au nom de sa mandante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en sa plaidoirie.

En date du 19 mars 2014, le bureau d'imposition Sociétés 6 Luxembourg de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition » émit à l'égard de la société en commandite simple ..., dénommée ci-après la « société ... », le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2010, portant sous la rubrique « Détail concernant l'établissement de la base d'assiette globale » la mention « *Amortissement* « ... *suivant entrevue du 01.07.2013* », le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2011, portant la mention « [à] *défaut de déclaration d'impôt, les bases d'imposition ont été taxées en vertu du § 217 AO* ». Le même jour, le bureau d'imposition émit encore les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2010 et 2011 et d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2011.

Par courrier de son mandataire, la société à responsabilité limitée ... SARL du 17 avril 2014 et adressé à la direction de l'administration des Contributions directes, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins sus-visés.

Par courrier du 28 juin 2018, la société ... précisa encore sa réclamation à l'encontre des bulletins sus-visés devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 6 novembre 2018, référencée sous le numéro C 19747, le directeur prit la décision suivante :

Nach Einsicht der am 17. April 2014 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., der Gesellschaft mit beschränkter Haftung in Liquidation, ..., im Namen der Kommanditgesellschaft ... KG, mit Sitz in L-..., « Einspruch » gegen folgende Steuerbescheide einzulegen begehrt :

- *Gewerbsteuerbescheid des Jahres 2010,*
- *Feststellungsbescheid von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2010,*
- *Einheitswertbescheid des Betriebsvermögens zum 1. Januar 2011,*
- *Gewerbsteuerbescheid des Jahres 2011,*
- *Feststellungsbescheid von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2011,*

alle ergangen am 19, März 2014;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 102, 107, 228, 238, 254, Absatz 2 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

In Erwägung, dass gegen Steuerbescheide zwar nicht der Einspruch wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die richtige Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt ;

In Erwägung, dass die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, zwar weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist zusammenhängende Verfahren zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass die Reklamantin sich dadurch beschwert fühlt, dass das Steueramt, einerseits, die Abschreibung eines immateriellen Wirtschaftsgutes (nachfolgend ...) für das Jahr 2010 nicht abgezogen hat, so wie es in einer verbindlichen Auskunft angeblich vereinbart wurde, und, andererseits, die Einkünfte aus dem Jahr 2011 wegen fehlender Steuererklärung laut § 217 AO geschätzt hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Reklamanten gebunden sind ;

In Erwägung, dass im Streitfall das Vorgehen des Steueramtes der Form nach nicht zu beanstanden ist ;

Hinsichtlich des Gewerbesteuerbescheides sowie des Feststellungsbescheides von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2010

In Erwägung, dass die Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurden ;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelschrift vom 17. April 2014 Folgendes zu entnehmen ist : « Begründung wird nachgereicht » ; dass am 2. Juli 2018, also mehr als 4 Jahre nach dem ursprünglichen Schreiben, die Reklamantin sich dazu entschieden hat, eine Begründung abzuliefern ;

In Erwägung, dass am 25. März 2009 die Reklamantin mittels ihres Steuerberaters, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung PricewaterhouseCoopers, eine verbindliche Auskunft vom damaligen Vorsteher des Steueramts erhalten hat ; dass der Gegenstand dieser verbindlichen Auskunft die Abschreibung eines ...s der Reklamantin ist ; dass der ... aufgrund der zukünftigen Gewinne der Reklamantin auf ... Euro geschätzt wurde und über den Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben sei ; dass die jährliche Abschreibung des ...s sich folglich auf (.../15 i.e.) ... Euro beläuft ;

In Erwägung, dass die Reklamantin am 29. November 2012 die « Erklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Gewerbesteuererklärung für das Jahr 2010 » eingereicht hat ; dass diese Erklärung einen Gewinn in Höhe von ... Euro ausweist, ohne jedoch die oben erwähnte Abschreibung geltend zu machen ; dass die Reklamantin am 25. Juni 2013 eine berichtigte « Erklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Gewerbesteuererklärung für das Jahr 2010 » abgegeben hat, diesmal mit Angabe der Abschreibung des « Firmenwert[es] » in Höhe von ... Euro, so dass der Gewerbeertrag des strittigen Jahres fortan (... - ... i.e.) ... Euro beträgt ;

In Erwägung, dass am 7. März 2013 der neue Steuerberater der Reklamantin, i.e. die Gesellschaft mit beschränkter Haftung ... (nachfolgend : ...), sich an das Steueramt gewendet hat, um über den Betrag des ...s neu zu verhandeln, da die Gewinne der Reklamantin nicht denen entsprechen wie sie in der verbindlichen Auskunft vom 25. März 2009 dargestellt werden ; dass am 1. Juli 2013 ein Treffen zwischen dem Steueramt und ... stattgefunden hat ; dass aus dem « Discussion paper » von ..., bezüglich des besagten Treffens, unmissverständlich hervorgeht, dass die jährliche Abschreibung des ...s von ... Euro auf ... Euro herabgesetzt werden sollte ;

In Erwägung, dass das Steueramt am 19. März 2014 die strittigen Steuerbescheide im Einklang mit dem « Discussion paper » vom 1. Juli 2013 erlassen hat ; dass der steuerpflichtige Gewerbeertrag sich wie folgt zusammenstellt

<i>Gewerbesteuerpflichtiger Gewinn aus Gewerbebetrieb</i>	<i>... Euro</i>
<i>Abschreibung ...</i>	<i>-... Euro</i>
<i>Verlustvortrag des Jahres 2009</i>	<i>-... Euro</i>
<i>Abschlag (§ 11, Absatz 3 GewStG)</i>	<i>-... Euro</i>
<i>Steuerpflichtiger Gewerbeertrag (abgerundet)</i>	<i>... Euro</i>

In Erwägung, dass die Reklamantin nicht damit einverstanden ist, dass das Steueramt die Abschreibung in Höhe von ... Euro abgelehnt hat ; dass sie sich in ihrem Schreiben vom 2. Juli 2018 folgendermaßen ausdrückt :

« Hierzu gilt anzumerken und festzustellen, dass der Steuerpflichtige selbst bzw. dessen vertretungsberechtigten Personen nicht an einem Meeting am 01.07.2013 teilgenommen haben. Ferner wurde dem Steuerpflichtigen (der Gesellschaft) bzw. den vertretungsberechtigten Personen auch kein schriftliches Protokoll oder ähnliches als Abhandlung über den Inhalt eines Meetings zugestellt.

Der Gesellschaft wurde seitens der Steuerverwaltung nicht mitgeteilt - weder schriftlich noch mündlich - dass sie beabsichtigt, hinsichtlich der Steuerveranlagung für das Jahr 2010 von der Steuererklärung in irgendeiner Form abzuweichen. » ;

In Erwägung, dass die Reklamantin darauf hinweist, ihr Steuerberater ... wäre keine vertretungsberechtigte Person gewesen ; dass hierbei anzumerken ist, dass ein zum 7. Mai 2013 datierter Brief des Steuerberaters ... folgendermaßen beginnt : „(...) wir kontaktieren Sie im Rahmen unseres Mandates der ... KG (...)“; dass genau dieser Brief vom 7. Mai 2013 die Ausgangslage des Treffens vom 1. Juli 2013 war, für welches die Reklamantin behauptet, ihr Steuerberater wäre nicht vertretungsberechtigt gewesen ;

In Erwägung, dass im Rechtswesen unter « Mandat » ein Vertretungsauftrag eines Klienten an seinen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer zu verstehen ist, mit dem hauptsächlichen Zweck der Vertretung der Interessen des Klienten (« Mandant ») durch den Auftragnehmer (« Mandatar »); dass die Reklamantin also sehr wohl während des Treffens vom 1. Juli 2013 von einer vertretungsberechtigten Person repräsentiert wurde, i.e. vom Steuerberater ..., und, logischerweise, aufgrund des von ihr erteilten Mandates, nicht selbst am Treffen teilnehmen musste ; dass, entgegen der Andeutung der Reklamantin, das Steueramt hätte sie über den Sachverhalt des Treffens vom 1. Juli 2013 in Kenntnis setzen sollen, das Steueramt keineswegs für dieses Mitteilen zuständig war ; dass im vorliegenden Fall gerade der Mandatar, in seiner Funktion als Vertreter seines Mandanten, für das Berichten der beantragten Herabsetzung der jährlichen Abschreibung des ...s zuständig war ;

In weiterer Erwägung, dass die Reklamantin angibt, dass die Änderung der Abschreibung des ...s nicht entsprechend der Vorgaben von § 205, Absatz 3 AO mitgeteilt wurde ; dass gemäß § 205, Absatz 3 AO, wesentliche Abweichungen zu ihren Ungunsten den Steuerpflichtigen im Rahmen des Ermittlungsverfahrens mitzuteilen sind (« dass die Pflicht im Ermittlungsverfahren zu kooperieren dem Steuerpflichtigen im Gegenzug ein Recht gewährt, sich zu äußern, vor Festsetzung einer steuerlichen Last, welche die von ihm erwartete übersteigt ; dass dies jedoch ausschließlich dann der Fall ist, wenn die wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten aus einer Unstimmigkeit des Sachverhaltes hervorgeht, welcher der Besteuerung zu Grunde liegt, nicht aber wenn die Unstimmigkeit sich aus einem unterschiedlichen Begriff und verschiedenartigen Anwendung des Gesetzes ergibt, da diese der Zuständigkeit des Steuerbüros allein unterliegt » (TA vom 21. Mai 2003, N° 11128, CA vom 27. Januar 2004, n° 16643C)) ;

In Erwägung, unleugbar, dass aus den vorangehenden Ausführungen hervorgeht, dass die Anpassung des ...s auf Antrag des Mandatars der Reklamantin am 1. Juli 2013 mit dem Steueramt vereinbart wurde ; dass das Steueramt somit die Herabsetzung der jährlichen Abschreibung des ...s, wie abgesprochen, vorgenommen hat und daraufhin die strittigen

Bescheide erlassen hat ; dass folglich nicht die Rede von einer wesentlichen Abweichung zu Ungunsten der Reklamantin sein kann ;

In Erwägung, dass, bezüglich der Schätzung des ...s, Punkt 15 der verbindlichen Auskunft vom 25. März 2009 Folgendes wiedergibt : « Moreover, SCS [die Reklamantin] commits itself to informing you of any significant changes that would modify its tax position based on the change of the underlying facts. The methods used will be subject to a new scrutiny in three years time to ascertain that the parameters assumed reflect the evaluation of the ... based on the factual numbers and the development of the business and can be changed, if necessary. » ;

In Erwägung, zusätzlich, dass die verbindliche Auskunft vom 25. März 2009 unmissverständlich erwähnt, den ... neu zu ermitteln, im Falle wesentlicher Abweichungen (« significant changes ») der ihm zugrunde liegenden Fakten ;

In Erwägung, dass die verbindliche Auskunft in Anlage 3 (« Appendix 3 ») folgende Gewinne für die 3 ersten Betriebsjahre hergibt : ... Euro (Jahr 2009), ... Euro (Jahr 2010) und ... Euro (Jahr 2011) ; dass die Reklamantin allerdings Verluste in Höhe von ... Euro (2009), beziehungsweise ... Euro (2011) und einen Gewinn in Höhe von ... Euro (2010) realisiert hat ; dass somit der ... der Reklamantin aufgrund von Punkt 15 der verbindlichen Auskunft vom 25. März 2009 notgedrungenerweise neu zu ermitteln war ;

In Erwägung, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen (§§ 170 und 171, Absatz 1 AO), da besagter Absatz 1 des § 171 AO sich folgendermaßen liest : « Auf Verlangen (§ 205, Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat. » ; dass dies bereits mehrfach und ausdrücklich festgehalten wurde (Jurisprudenz), unter anderem wie folgt : « en cas de contestations émises par l'Administration des contributions directes sur la déclaration et les indications faites par le contribuable, celui-ci est légalement tenu à faire parvenir à l'administration les renseignements et explications demandés, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse désormais sur lui » (TA vom 17. Oktober 2007, N° 22366) ;

In Erwägung, obwohl ... auf die wesentlichen Abweichungen der obenerwähnten Erträge aufmerksam gemacht hat, dass bis zum heutigen Tage die Reklamantin keine Studie zu einer neuen Berechnung des ...s vorgelegt hat, und auch nicht damit zu rechnen ist, mehr als 4 Jahre nach Einreichen der Rechtsmittelschriften und Begründungen, dass eine solche Studie noch abgeliefert wird ;

In Erwägung, dass laut § 243 AO, soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln haben ; dass gemäß § 244 AO die Rechtsmittelbehörden die Befugnisse haben, die den Steuerämtern im Besteuerungsverfahren gegeben sind (« le directeur est investi, conformément au § 244 AO, des mêmes pouvoirs d'investigation que le bureau d'imposition et il est tenu, au vœu du § 243 AO, de réexaminer d'office l'intégralité du cas d'imposition lui déferé sans être limité par les demandes du réclamant et avec le pouvoir de modifier l'imposition même en défaveur de celui-ci. Ces pouvoirs permettent au directeur de procéder

à un examen circonstancié de la réclamation et de tenir compte d'éventuelles incidences des volets d'imposition critiqués par le réclamant sur d'autres points du cas d'imposition, de manière à assurer au niveau administratif la correcte application de la loi fiscale et une pratique administrative uniforme. » CA vom 18. Januar 2011, N° 26959C) ;

In Erwägung, dass aus dem Handels- und Firmenregister (Registre de commerce et des sociétés) hervorgeht, dass die letzte vorgelegte Bilanz sich auf das Jahr 2016 bezieht ; dass die tatsächlichen Ergebnisse der Reklamantin sich im Vergleich mit den geschätzten Ergebnissen wie folgt zusammensetzen

Wirtschaftsjahr	geschätztes Ergebnis	tatsächliches Ergebnis
2009	... Euro	-... Euro
2010	... Euro	... Euro
2011	... Euro	-... Euro
2012	... Euro	-... Euro
2013	... Euro	-... Euro
2014	... Euro	-... Euro
2015	... Euro	-... Euro
2016	... Euro	-... Euro
	... Euro	-... Euro

dass dieser Tabelle zu entnehmen ist, dass die Differenz der geschätzten Ergebnisse (Jahre 2009 bis 2016) gegenüber den tatsächlichen Ergebnissen sage und schreibe (... - (- ...)) i.e.) ... Euro beträgt ; dass sogar davon auszugehen ist, dass diese Differenz noch größer wird im Hinblick auf die steigenden Verluste der Reklamantin ;

In Erwägung, dass aus den vorangehenden Ausführungen hervorgeht, dass ein ... in Höhe von ... Euro in keiner Weise gerechtfertigt ist ; dass, ganz im Gegenteil, eher von einem « Badwill » (negativer Firmenwert) die Rede sein müsste ; dass gemäß dem Schätzungsverfahren nach § 217 AO das angebliche immaterielle Wirtschaftsgut fortan auf 0 (null) Euro geschätzt werden muss und diesbezüglich keine Abschreibung stattfinden kann ; dass darüber hinaus die in der Steuererklärung des strittigen Jahres angegebenen Überträge nicht zu beanstanden sind ;

Hinsichtlich des Gewerbesteuerbescheides sowie des Feststellungsbescheides von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2011

In Erwägung, dass die Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurden ;

In Erwägung, dass das Steueramt die Einkünfte aus dem strittigen Jahr wegen fehlender Steuererklärung laut § 217 AO geschätzt hat ;

In Erwägung, dass § 217 AO Folgendes bestimmt: « (1) soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (...) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag (...). Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind. » ;

In Erwägung, dass im vorliegenden Fall der geschätzte gewerbsteuerpflichtige Gewinn sich auf ... Euro beläuft ;

In Erwägung, dass, ebenso wie das Steueramt, der Steuereinsamler gemäß § 204 AO die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen hat ; dass durch diese Billigung des Prinzips der integralen Nachprüfung der strittigen Besteuerung von Amts wegen (in Ausführung der §§ 204, 243 und 244 AO) der Gesetzgeber seinen Willen zum Ausdruck bringt, dass keine Steuern außer solche welche von Rechts wegen geschuldet sind, von einem Steuerpflichtigen eingefordert werden können ; dass es demnach nicht schädlich ist, wenn der Reklamant im Laufe des Rechtsmittelverfahrens neue Beweismittel und Tatsachen vorbringt, um eine Änderung seiner Besteuerung zu bewirken, unter Vorbehalt jedoch von Abschlägen vom steuerpflichtigen Einkommen oder von Steuergutschriften welche auf Antrag hin gewährt werden können ;

In Erwägung, dass es dem Steuerpflichtigen frei steht, sich im Rahmen der Abgabenordnung gegen eine, ihm zufolge, erhöhte Besteuerung zu stemmen ; dass es ihm allerdings obliegt, die Schätzung durch ausführliche und fundierte Behauptungen zu entkräften, welche es dann im Rahmen des § 243 AO ermöglichen, die Steuer besser festzusetzen ;

In Erwägung, dass ein Steuerpflichtiger, welcher eine Schätzung gemäß § 217 AO, bedingt durch die Nichtabgabe der Steuererklärung, anfechtet, nur dann in seiner Streitsache vorankommt, wenn er Belege vorlegen kann, welche beweisen, dass seine realen Einkünfte wesentlich von den steuerpflichtigen Einkünften abweichen, die im Steuerbescheid festgesetzt wurden (CA vom 14. Oktober 2008, N° 24907C) ;

In Erwägung, dass anzumerken ist, dass die Bilanz zum 31. Dezember 2011 am 22. Mai 2013 beim Handels- und Firmenregister deponiert wurde und einen Verlust von ... Euro ausweist ; dass die Reklamantin in einem Schreiben vom 25. Juli 2014 behauptet, « die Steuererklärungen für 2011, datierend vom 19.05.2013 » bereits eingereicht zu haben ; dass die « Erklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Gewerbesteuererklärung für das Jahr 2011 » von der Reklamantin als Anlage an ihren Brief vom 25. Juli 2014 beigefügt war ; dass die Steuererklärung und die Bilanz zum 31. Dezember 2011 als gültige Belege und Nachweise für die Einkünfte des strittigen Jahres gelten ;

In Erwägung, dass die Reklamantin zur Genüge den Unterschied zwischen den realen Einkünften und den geschätzten Einkünften belegt hat ; dass, infolgedessen, die Schätzung an die vorliegenden Begebenheiten, ausgenommen der Abschreibung des ...s, anzupassen ist ;

Hinsichtlich des Einheitswertbescheids des Betriebsvermögens zum 1. Januar 2011

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass aus der Steuerakte hervorgeht, dass die Reklamantin keine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Januar 2011 abgegeben hat ; dass mangels Angabe der Besteuerungsgrundlagen für das strittige Jahr, trotz mehrfachen Aufforderns des Steueramtes, die Steuer laut den Bestimmungen des § 217 AO durch Schätzung festgesetzt werden musste ;

In Erwägung, dass das Steueramt die fehlenden Besteuerungsgrundlagen zu Recht geschätzt und zur Steuer herangezogen hat ;

In Erwägung, dass soweit Steuerpflichtige wie im vorliegenden Falle, die Abgabe einer Steuererklärung, entgegen den Vorschriften von § 166 ff AO, verweigern, das Steueramt, gemäß § 217 AO, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat und dass die Steuerpflichtigen sich selbst mögliche Nachteile der durch ihr eigenes Fehlverhalten erzwungenen Schätzung zuzuschreiben haben (TA vom 19. Juni 2000, N° 11295) ;

In Erwägung, dass die Reklamantin es unterlassen hat, in ihrem Schreiben vom 2. Juli 2018 eine Begründung bezüglich der Anfechtung des Einheitswertbescheides des Betriebsvermögens zum 1. Januar 2011 nachzureichen ; dass bis zum heutigen Tag keine neuen Beweismittel eingereicht wurden, welche die Schätzung von Amts wegen als unzutreffend oder übermäßig erscheinen ließen ;

In Erwägung, dass somit die Besteuerung auf dem Schätzungswege nach § 217 AO nicht zu beanstanden ist und den gesetzlichen Bestimmungen entspricht ;

In Erwägung, dass für die Einzelheiten der zu ändernden Gewerbesteuer der Jahre 2010 und 2011 auf die Anlagen 1 und 2 verwiesen wird, die Bestandteile der vorliegenden Entscheidung sind ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und auch nicht beanstandet wurden ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtungen sind zulässig,

die Anfechtung des Einheitswertbescheides des Betriebsvermögens zum 1. Januar 2011 wird als unbegründet zurückgewiesen,

die Anfechtungen des Gewerbesteuerbescheides des Jahres 2011 und des Feststellungsbescheides von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2011 sind begründet,

setzt den Gewerbesteuermessbetrag des Jahres 2011 auf 0 (null) Euro fest,

setzt den Gewerbesteuerbetrag des Jahres 2011 auf ... (...) Euro fest,
setzt den gesamten Gewinn auf -... Euro fest,
setzt den Herrn ... zukommenden Teil des Gewinns auf -... Euro fest,
setzt den der Aktiengesellschaft ... zukommenden Teil des Gewinns auf -... Euro fest,
ändert den Gewerbesteuerbescheid des Jahres 2010 in pejus,
setzt den Gewerbesteuermessbetrag des Jahres 2010 auf ... Euro fest,
setzt den Gewerbesteuerbetrag des Jahres 2010 auf ... Euro fest,
setzt den gesamten Gewinnanteil auf ... Euro fest,
setzt den Herrn ... zukommenden Teil des Gewinns auf ... Euro fest,
setzt den der Aktiengesellschaft ... zukommenden Teil des Gewinns auf ... Euro fest,
verweist an das Steueramt zur Durchführung. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 février 2019, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 6 novembre 2018.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO » et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt.

Le recours principal en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours et en fait, la demanderesse dresse les faits et rétroactes de l'affaire. S'agissant de l'année 2010, elle reproche à l'administration des Contributions directes d'avoir rejeté la déductibilité de l'amortissement du ... ayant fait l'objet d'une décision anticipée du 25 mars 2009 après n'avoir dans un premier temps qu'accepté la déduction de l'amortissement du ... que pour un montant de ... euros au lieu du montant annuel visé dans ladite décision anticipée de ... euros. Elle soutient que la réduction initiale de l'amortissement annuel du ... aurait été justifiée par l'administration des Contributions directes comme conséquence d'une reformulation des termes de la décision anticipée suite à une réunion avec la firme de réviseurs d'entreprise ... en date du 1^{er} juillet 2013. Elle reproche encore à la décision déferée de s'écarter du bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2010 en le réformant par la suppression des pertes d'exploitation reportables de l'exercice 2009 d'un montant de ... euros, alors même que ces pertes d'exploitation de 2009 trouveraient leur source non pas dans la déduction de l'amortissement annuel au titre du ... mais en dehors de

tout amortissement du S'agissant de l'année 2011, elle donne à considérer que l'administration des Contributions directes aurait initialement procédé par voie de taxation d'office en l'absence de dépôt des déclarations de l'exercice et arrêté les profits taxables à l'impôt commercial communal au montant de ... euros pour revenir ensuite sur sa position compte tenu du dépôt de ses déclarations en fixant la base d'imposition à l'impôt commercial communal au montant négatif de ... euros, de sorte qu'elle conteste l'absence d'application de la décision anticipée et l'amortissement du ... y prévu.

En droit et s'agissant de l'exercice 2010, elle reproche à la décision déferée d'être allée au-delà de la position adoptée par le bureau d'imposition, en statuant *in pejus*, sans tenir compte de la décision anticipée du 25 mars 2009 et en faisant fi des principes de sécurité juridique et de confiance légitime. Elle soutient que les détails et les modalités de l'amortissement du ... y auraient été expliqués en profondeur, dont le montant et les particularités auraient été validés par le bureau d'imposition, puis modifiés suite aux discussions menées avec la firme de réviseurs d'entreprise Elle donne à considérer, à ce titre, qu'elle n'aurait jamais reçu de confirmation de la teneur et des conclusions de la réunion qui se serait tenue avec la firme de réviseurs d'entreprise ... en date du 1^{er} juillet 2013. Elle s'appuie sur la jurisprudence des juridictions administratives pour rappeler que les autorités fiscales seraient liées par les décisions anticipées relatives à l'imposition des impôts directs qu'elles auraient précédemment accordées dans certaines situations. Elle donne à considérer que bien que la procédure d'obtention de décisions anticipées n'aurait pas été définie dans la loi au moment de l'octroi de la décision anticipée du 25 mars 2009, les conditions et la portée des décisions en matière d'impôts pourraient être définies en fonction des principes généraux de confiance légitime et de sécurité juridique. Elle rappelle les conditions posées en vue de bénéficier du traitement prévu par une décision anticipée à savoir, l'existence d'une promesse ou d'un engagement dans le chef des autorités fiscales de nature à les lier au cas où les conditions déterminées sont remplies, l'émission d'une réponse par un fonctionnaire compétent ou un fonctionnaire dont le contribuable a légitimement pu croire qu'il était investi des pouvoirs de nature à engager l'administration des Contributions directes et la volonté de l'administration des Contributions directes de se lier par les renseignements donnés au contribuable, sans restrictions ni réserve. Elle estime que les conditions auraient été remplies en l'espèce. Elle se réfère, à ce titre, au paragraphe 13 de la décision anticipée et critique la décision directoriale en ce qu'elle aurait considéré qu'il n'existerait aucun ... en la cause en raison de la présence de pertes alors que la décision anticipée autoriserait la dotation annuelle à générer des pertes fiscales, de sorte que l'administration des Contributions directes serait liée par sa décision anticipée et devrait lui conférer sa pleine application. Elle considère qu'*ab initio*, l'administration des Contributions directes aurait accepté le principe du caractère extrêmement volatil du ... et des hypothèses de profits fluctuants. Elle précise en outre que pour des raisons qu'elle qualifie d'inexplicables, la décision querellée se serait écartée du bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2010 et l'aurait réformé en supprimant les pertes d'exploitation reportables de l'exercice 2009 d'un montant de ... euros, alors même que ces pertes d'exploitation de 2009 ne trouveraient pas leur source dans la déduction de l'amortissement annuel au titre du Ainsi, elle considère qu'il y aurait lieu de réformer la décision déferée et de réintégrer à l'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2010 et dans le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2010 le montant des pertes reportables de 2009 soit le montant de -... euros et de reconnaître la déductibilité de l'amortissement annuel du ... à hauteur du montant de ... euros, sinon euros.

S'agissant de l'exercice 2011, elle relève que la décision déferée ne reprendrait pas la déduction de l'amortissement annuel du Elle rappelle que si l'administration des Contributions directes avait initialement procédé par voie de taxation d'office en l'absence de dépôt des déclarations de l'exercice et arrêté les profits taxables à l'impôt commercial communal au montant de ... euros, elle devrait néanmoins reconnaître la déductibilité de l'amortissement annuel du ... à hauteur du montant de ... sinon de ... euros.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse réitère les développements faits dans le cadre de son recours et insiste sur le fait qu'une lecture attentive de la décision anticipée ferait ressortir qu'aucune application rétroactive d'une modification de paramètres de calculs du ... amortissable ne serait permise. Elle soutient encore qu'aux termes de la décision anticipée, l'administration des Contributions directes ne disposerait que d'une seule fenêtre de revue, à savoir à l'issue de la première période de trois ans, à l'exclusion de toute autre possibilité de révision. En s'appuyant sur la jurisprudence des juridictions administratives, elle fait remarquer que les autorités fiscales auraient par deux fois rompu la confiance légitime qu'elle aurait pu avoir en la décision anticipée : une première fois en réduisant la dotation à l'amortissement du ... antérieurement validée de ... euros à ... euros et une deuxième fois en déniait complètement l'application de l'amortissement.

Le délégué du gouvernement rétorque s'agissant de l'exercice 2010, que ce serait à bon droit que la décision litigieuse aurait conclu au rejet pur et simple du ... dont l'évaluation serait établie au point 15 de la décision anticipée du 25 mars 2009 et au sujet de laquelle la demanderesse se serait engagée à informer le bureau d'imposition de tout changement significatif de nature à modifier sa situation fiscale. Il rappelle que la décision anticipée du 25 mars 2009 mentionnerait expressément que le ... doit être réévalué en cas de changement significatif des faits à la base de la demande, de sorte qu'il serait manifeste que les chiffres des bénéfices réalisés estimés pour les trois premières années 2009, 2010 et 2011 pris en compte dans la décision anticipée ne correspondraient pas aux résultats effectivement réalisés. Il donne à considérer que bien que la firme de réviseurs d'entreprise ... ait attiré l'attention de l'administration des Contributions directes sur les modifications substantielles des chiffres par rapport aux prévisions, il n'en demeurerait pas moins que la demanderesse n'aurait présenté aucune étude justifiant une nouvelle évaluation du Il indique que pour les années 2009 à 2016, la différence entre les résultats estimés et les résultats réels s'élèverait à plus de 7 millions d'euros et il en déduit que dans ces circonstances, l'évaluation du ... à ... euros ne serait en aucun cas justifiée, étant donné qu'il s'agirait plutôt d'un « *badwill* » soit une valeur négative de l'entreprise. Il est d'avis que ce serait à bon droit, dans le cadre de la procédure de taxation opérée sur base du paragraphe 217 AO, que la valeur du ... ait été portée à zéro et qu'aucun amortissement ne puisse être opéré. En s'appuyant sur la jurisprudence des juridictions administratives, il rappelle la série de critères dégagés pour que la décision anticipée puisse lier l'administration. Il relève que dans la présente affaire, il serait manifeste que le contribuable resterait en défaut d'avoir soumis une question par écrit de façon à permettre à l'administration fiscale d'analyser convenablement la situation exposée en raison de ce que les bénéfices prévisionnels seraient totalement différents de ceux qui auraient été pris pour référence *ab initio*, de sorte que l'accord donné sur l'amortissement serait donc manifestement caduc, sinon n'aurait pas lieu d'être appliqué. Il réfute encore l'argument de la demanderesse selon lequel l'administration des Contributions directes aurait accepté le principe même d'une extrême volatilité du Il relève encore que la demanderesse n'aurait fourni aucune explication, ni aucun rapport sur la valeur du ..., de sorte que ce serait à bon droit que l'administration des Contributions directes aurait rejeté purement et simplement le ... et réduit l'amortissement à ...,- . Il ajoute que s'agissant de l'année 2011, il faudrait encore

souligner que le bureau d'imposition aurait dû évaluer les opérations de l'année litigieuse sur base du paragraphe 217 AO à un montant de ... euros, en l'absence de déclaration. Il en conclut qu'il n'y aurait pas lieu de procéder à la déduction d'un ... à hauteur de ... euros sinon de ... euros, pour les mêmes raisons que celles qui seraient exposées concernant l'exercice 2010.

Etant rappelé que le rôle du tribunal administratif consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, force est tout d'abord au tribunal de constater, en ce qui concerne la question de l'existence, en l'espèce, d'un accord liant l'administration, tel que soulevé par la société demanderesse, que suivant la législation applicable au courant des années d'imposition litigieuses, les conditions d'une décision préalable de l'administration sur un cas d'imposition individuel n'étaient pas réglementées. Toutefois, les conditions et la portée d'un tel accord préalable peuvent être déterminées sur le fondement du principe général du droit de la confiance légitime et de sécurité juridique.

En effet, pour des raisons tenant au respect du principe de sécurité juridique, il faut que les autorités fiscales qui ont donné des assurances ou fait une promesse soient tenues d'honorer les attentes ainsi créées. Dans cette hypothèse, la réponse personnelle que l'administration fiscale aura donnée le cas échéant au contribuable liera celle-ci à ce dernier¹ si des conditions déterminées sont réunies.²³

Ainsi, le contribuable doit d'abord avoir posé une question par écrit de façon à permettre à l'administration fiscale d'analyser convenablement la situation exposée par lui. Le contribuable doit plus particulièrement avoir exposé clairement son cas et de façon complète, de façon à mettre l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause. La réponse individuelle fournie doit ensuite émaner d'un fonctionnaire compétent, ou à tout le moins d'un fonctionnaire dont le contribuable a légitimement pu croire qu'il était investi des pouvoirs suffisants. L'administration doit encore avoir voulu se lier par les renseignements donnés au contribuable, c'est-à-dire que la réponse fournie l'aura été sans restrictions ni réserves ; enfin, les renseignements fournis par l'administration doivent avoir eu une influence déterminante sur le contribuable.

Force est de constater qu'il se dégage de la décision anticipée du 25 mars 2009 concernant la demande d'un accord d'interprétation concernant la valorisation de la propriété intellectuelle de la société ... adressé par la firme de réviseurs d'entreprise ... à l'administration des Contributions directes que le cas d'imposition a été exposé de façon détaillée, schéma à l'appui, selon lequel des droits immatériels intellectuels ont fait l'objet d'un apport à la société ... , en sa qualité de gestionnaire et d'actionnaire unique du fonds de fonds d'investissement ... SA (« *The issues we are seeking your approval for concern the recognition of an intangible asset that was contributed to ... SCS (...) as a combination of technical, economical and financial know-how and general assistance in terms of business strategies and business development* » « *SCS is the manager and sole shareholder of ... S.A., a*

¹ Voir réponse du ministre des Finances Luc Frieden à la question parlementaire n° 354 du 7 janvier 2010 de Monsieur François Bausch.

² André Elvinger, Jean Hoss, Congrès IFA 1976, Rapport Luxembourgeois : La protection juridique du contribuable (Contacts avec l'administration et sécurité juridique), pp.4-5, et Alain Steichen, op.cit., n° 542, p.552.

³ trib. adm. 14 février 2011, n° 26812 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 763, confirmé en appel par un arrêt du 27 juillet 2011, n° 28115C du rôle, et l'autre référence y citée.

Luxembourg Fund of Fund (...)». Ladite décision anticipée précise encore l'estimation financière du ... et les deux méthodes d'évaluation proposées, dont la moyenne des deux refléterait au mieux l'évaluation des droits intellectuels concernés (« *The intangible asset which is estimated to amount to EUR ... will be straight-line depreciable over a period of 15 years. Though the activity of SCS will effectively start during the course of 2009, we propose to recognize such intangible asset as from 1 January 2009. The tax deductible annual depreciation will amount to EUR ... and will be tax deductible or be carried forward as tax deductible losses*», « *Different methods of valuation of the tax intangible asset can be envisaged. In this respect, we believe that two methods of valuation are adequate for calculating the value of the intangible asset. We believe that the average of those two valuation methods reflects the proper valuation of the intangible asset as cash method is based on different philosophies (...)* »).

Force est au tribunal de constater que le préposé disposait d'éléments suffisants pour se prononcer sur ladite demande, étant encore relevé que l'allégation du délégué du gouvernement suivant laquelle « *le contribuable reste[rait] en défaut d'avoir soumis une question par écrit de façon à permettre à l'administration fiscale d'analyser convenablement la situation exposée (...)* » ne saurait tenir dès lors que la décision anticipée détaille amplement la structuration mise en place, à savoir que le fonds de fonds ... SA va investir dans des parts de la SICAV ... ainsi que dans un portefeuille d'obligations émises dans leur majorité par des gouvernements européens sur base des conseils rendus par la société ... audit fonds de fonds (« *The Fund will invest in units of ... (...) as well as in a portfolio of bonds (mainly issued by European Governments). Below we include a description of the services that will be rendered by SCS to the Fund.* ». Il y a lieu de relever que l'allégation du délégué du gouvernement selon laquelle l'administration des Contributions directes n'aurait pas été en mesure d'analyser convenablement la situation exposée en raison de ce que les bénéfices prévisionnels auraient été totalement différents de ceux qui auraient été pris pour référence *ab initio*, est sans pertinence, au motif que l'accord quant à la structuration d'une opération financière ne saurait être conditionné à la réalisation de bénéfices prévisionnels, ceux-ci étant par essence aléatoires alors que le montage financier approuvé est pérenne dans ses composants.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la première condition décrite ci-dessus et tenant à l'exposé clair du cas d'imposition se trouve vérifiée.

D'autre part, il n'est pas contesté par le délégué du gouvernement que les réponses fournies émanent d'un fonctionnaire compétent pour ce faire.

S'agissant de la condition tenant à la volonté de l'administration de se lier, le préposé du bureau d'imposition a manifestement apposé le sceau de l'administration des Contributions directes ainsi que le cachet du préposé concerné portant la mention suivante : « *For approval, Le préposé du bureau d'imposition Sociétés 6 ..., Luxembourg, le 25 mars 2009* », de sorte à engager définitivement l'administration des Contributions directes sur la structuration financière proposée.

Enfin, le tribunal constate que les renseignements ainsi donnés ont eu une influence déterminante sur le contribuable, étant donné que la structuration telle que projetée dans le cadre de la décision anticipée du 25 mars 2009 a été suivie d'effets pour avoir été mise en place par la suite.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'administration fiscale est tenue de respecter en l'espèce les accords préalables du 25 mars 2009.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'allégation du délégué du gouvernement suivant laquelle, étant donné que la demanderesse se serait engagée à informer le bureau d'imposition de tout changement significatif de nature à modifier sa situation fiscale conformément aux dispositions de la décision anticipée du 25 mars 2009 qui mentionnerait expressément que le ... doit être réévalué en cas de changement significatif des faits à la base de la demande - ce qui ne serait pas le cas en l'espèce -, l'accord donné sur l'amortissement serait caduc étant donné que le libellé précis et non équivoque de l'article 15 de ladite décision anticipée dispose que si la demanderesse est certes dans l'obligation d'informer l'administration des Contributions directes de la survenance de tout fait significatif de nature à modifier sa situation fiscale, il est néanmoins prévu que les méthodes proposées feront l'objet d'un réexamen trois ans après la date de la décision anticipée, de façon à s'assurer que les paramètres de référence reflètent l'évaluation du ... sur base des chiffres obtenus et du développement des activités, de sorte à pouvoir faire l'objet d'une révision (*« Moreover, SCS commits itself to informing you of any significant changes that would modify its tax position based on the change of the underlying facts. The methods used will be subject to a new scrutiny in three years time to ascertain that the parameters assumed reflect the evaluation of the ... based on the factual numbers and the development of the business and can be changed, if necessary »*). Il s'y ajoute que l'article 13 de la décision anticipée prévoit précisément la possibilité d'un report de pertes suite à la déduction de l'amortissement du ... (*« The tax-deductible annual depreciation will amount to EUR ... and will be tax deductible or be carried forward as tax deductible losses »*). Eu égard au fait que les années d'imposition litigieuses se situent précisément dans la période de trois ans postérieure à l'émission de la décision anticipée du 25 mars 2009, le délégué du gouvernement n'est pas à suivre dans son argumentation.

Pour les mêmes raisons, il n'y a pas encore lieu de tenir compte de l'accord du 1.7.2013 sur un rabaissement de la valeur déductible de ... euros à ... euros par an.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que dans la mesure où, tel que cela a été retenu ci-avant, les éléments de la décision anticipée du 25 mars 2009 tels que soumis au bureau d'imposition, ont été suffisamment précis, ils s'imposent à l'administration des Contributions directes.

La décision directoriale du 6 novembre 2018 déferée encourt partant la réformation.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, quatrième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 novembre 2018 ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 novembre 2018, dit que l'amortissement du ... est déductible du montant des bénéfices de la société réalisés au cours des exercices fiscaux 2010 et 2011 ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais et dépens.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Olivier Poos, premier juge,

et lu à l'audience publique du 29 septembre 2020 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 septembre 2020

Le greffier du tribunal administratif