

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 4285
Urteil Nr. 86/2008 vom 27. Mai 2008

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und M. Bossuyt, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels und T. Merckx-Van Goey, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 6. September 2007 in Sachen Arthur De Crucq gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 13. September 2007 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Steht Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) des Einkommensteuergesetzbuches 1992, der vorsieht, dass die Einkünfte aus unbeweglichen Gütern grundsätzlich aufgrund des Gesamtbetrags des Mietpreises und der Mietvorteile (d.h. der wirklichen Mieteinkünfte) besteuert werden, wenn das vermietete Gut (ganz oder teilweise) zur Ausübung der Berufstätigkeit des Mieters genutzt wird, in Übereinstimmung mit den in den Artikeln 11 und 172 der Verfassung verankerten Grundsätzen, wenn man davon ausgeht, dass er gleichermaßen einerseits auf den Eigentümer, der sein Gut in vollkommener Kenntnis der Tatsache vermietet, dass sein Mieter es ganz oder teilweise zur Ausübung seiner Berufstätigkeit nutzen wird bzw. nutzen kann, und andererseits auf den Eigentümer, der sein Gut vermietet, indem er dessen Nutzung zur Ausübung jeglicher Berufstätigkeit untersagt, oder sein Gut in Unkenntnis dessen, dass sein Mieter dort eine (überdies strafbare) Tätigkeit ausüben könnte, vermietet, zur Anwendung zu bringen ist? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten: EStGB 1992) mit den Artikeln 11 und 172 der Verfassung.

Artikel 7 des EStGB 1992 bestimmt:

« § 1. Einkünfte aus unbeweglichen Gütern sind:

[...]

2. für vermietete unbewegliche Güter:

a) für in Belgien gelegene Güter, die an eine natürliche Person vermietet sind, die sie weder ganz noch teilweise zur Ausübung ihrer Berufstätigkeit nutzt:

- das Katastereinkommen, wenn es sich um unbebaute unbewegliche Güter handelt,
- das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um andere Güter handelt,

[...]

c) der Gesamtbetrag des Mietpreises und der Mietvorteile, der nicht weniger als das Katastereinkommen betragen darf, wenn es sich um andere in Belgien gelegene unbebaute unbewegliche Güter handelt, oder das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um andere in Belgien gelegene bebaute unbewegliche Güter handelt,

[...] ».

B.2. Der vorliegende Richter befragt den Hof nach einer etwaigen Diskriminierung zwischen Steuerpflichtigen, wenn Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) des EStGB 1992 so ausgelegt werde, dass er auf identische Weise Anwendung finde auf einerseits Eigentümer, die ihr Gut vermieteten in vollkommener Kenntnis der Tatsache, dass der Mieter es ganz oder teilweise zur Ausübung seiner Berufstätigkeit nutzen wird beziehungsweise kann, und andererseits auf Eigentümer, die ihr Gut vermieteten, wobei sie dessen Nutzung zur Ausübung einer Berufstätigkeit untersagten, oder die ihr Gut in Unkenntnis dessen, dass ihr Mieter dort eine (überdies strafbare) Tätigkeit ausüben könnte, vermieteten.

B.3. Aus der Begründung des Verweisungsurteils und dem Sachverhalt geht hervor, dass die präjudizielle Frage die Situation eines steuerpflichtigen Eigentümers betrifft, der ein bebautes unbewegliches Gut - im vorliegenden Fall ein Appartement - vermietet hatte und dabei ausdrücklich im Mietvertrag, der registriert worden war, die Verwendung des gemieteten Gutes für eine Berufstätigkeit ausgeschlossen hatte.

B.4.1. Wenn die Immobilieneinkünfte von einem in Belgien gelegenen bebauten unbeweglichen Gut herrühren, das an eine natürliche Person vermietet wird, die es weder ganz noch teilweise für ihre Berufstätigkeit benutzt, sieht Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe a) des EStGB 1992 vor, dass der beststeuerbare Betrag des Katastereinkommens um 40 Prozent erhöht wird.

Wenn die Immobilieneinkünfte hingegen von einem in Belgien gelegenen bebauten unbeweglichen Gut herrühren, das an eine natürliche Person vermietet wird, die es ganz oder teilweise für ihre Berufstätigkeit benutzt, sieht Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) des EStGB 1992 vor, dass der beststeuerbare Betrag der Gesamtbetrag des Mietpreises und der Mietvorteile ist, ohne weniger als das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen betragen zu dürfen.

Wenn der Mieter das vermietete Gut teilweise für seine Berufstätigkeit und teilweise zu Privatzwecken benutzt, sieht Artikel 8 des EStGB 1992 vor, dass in dem Fall, wo der Mietpreis und die Mietvorteile in einem der Registrierungsformalität unterliegenden Mietvertrag für den beruflichen und den privaten Teil getrennt festgelegt sind, werden die Einkünfte aus jedem dieser Teile getrennt festgelegt gemäß Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe a) beziehungsweise Buchstabe c).

B.4.2. Die Besteuerung von Immobilieneinkünften aus dem gleichen bebauten unbeweglichen Gut, das in Belgien gelegen ist und vermietet wird, ist also unterschiedlich, je nachdem, ob der Mieter das gemietete Gut, und sei es nur teilweise, für seine Berufstätigkeit benutzt; die Nutzung des gemieteten Gutes durch den Mieter für eine Berufstätigkeit hat also zur Folge, dass der besteuerebare Betrag auf Seiten des vermietenden Eigentümers des unbeweglichen Gutes anders ausfällt.

B.5.1. Die unterschiedliche Besteuerung von Immobilieneinkünften je nachdem, ob das Gut für die berufliche Tätigkeit des Mieters dient oder nicht, beruht auf dem Willen, die Möglichkeit des Mieters zu berücksichtigen, den Mietpreis und die Mietnebenkosten für das gemietete Gut, das er für seine Berufstätigkeit nutzt, als Werbungskosten im Sinne von Artikel 52 Nr. 1 des EStGB 1992 abzuziehen.

B.5.2. Die unterschiedliche Besteuerung der Immobilieneinkünfte, je nachdem, ob der Mieter das gemietete Gut für seine Berufstätigkeit nutzt oder nicht, ergibt sich aus Artikel 4 des Gesetzes vom 20. November 1962 zur Reform der Einkommensteuern.

Zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung hatte der Gesetzgeber sich dafür entschieden, in der Definition der besteuerebaren Immobilieneinkünfte pauschal den Begriff der « anormal hohen Miete » zu definieren, jedoch nur in dem Fall, wo das vermietete Gut durch den Mieter zu Berufszwecken benutzt wird:

« Dieser Entwurf sieht vor, dass das Katastereinkommen der unbeweglichen Güter, die vermietet und durch den Mieter zu Berufszwecken benutzt werden, um den Nettoteil der Miete, die über 200 % des Katastereinkommens hinausgeht, erhöht wird » (*Parl. Dok., Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 15*).

Mit dieser Bestimmung sollte also die Situation der « Steuerpflichtigen, die ihre Berufstätigkeit in einem gemieteten Gebäude ausüben, deren Mietpreis und Mietnebenkosten als allgemeine Kosten angerechnet werden können » berücksichtigt werden (*Parl. Dok.*, Senat, 1961-1962, Nr. 366, S. 62).

Bezüglich dieser Bestimmung hatte die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates im Übrigen festgestellt, dass « die Steuer des Eigentümers unterschiedlich sein wird, je nachdem, ob der Mieter in den gemieteten Räumen eine Berufstätigkeit ausübt oder nicht » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, SS. 126-127).

B.5.3. Der Inhalt des vorerwähnten Artikels 4 des Gesetzes vom 20. November 1962 wurde in der ursprünglichen Fassung von Artikel 7 des EStGB 1964 übernommen.

Artikel 7 des EStGB 1964, ersetzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19. Juli 1979 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken und Kanzleigebührengesetzbuches hinsichtlich der Immobiliensteuer », bestimmt:

« § 1. Unter dem Nettoeinkommen der unbeweglichen Güter ist zu verstehen:

[...]

2. für vermietete unbewegliche Güter:

a) das Katastereinkommen, wenn es sich um in Belgien gelegene unbewegliche Güter handelt, deren Mieter eine natürliche Person ist, die das gemietete unbewegliche Gut weder ganz noch teilweise zur Ausübung ihrer Berufstätigkeit nutzt;

b) das Katastereinkommen, erhöht um den Teil des Nettobetrags des Mietpreises und der Mietnebenkosten, der das Katastereinkommen übersteigt, wenn es sich um in Belgien gelegene unbewegliche Güter handelt, deren Mieter entweder eine natürliche Person ist, die das gemietete unbewegliche Gut ganz oder teilweise zur Ausübung ihrer Berufstätigkeit nutzt, oder eine juristische Person des öffentlichen oder privaten belgischen oder ausländischen Rechts, oder eine Gesellschaft, Vereinigung oder Gruppierung ohne Rechtspersönlichkeit;

c) der Nettobetrag des Mietpreises und der Mietnebenkosten, wenn es sich um im Ausland gelegene unbewegliche Güter handelt;

[...] ».

B.5.4. In Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstaben a) und c) des EStGB 1992 wurden also die Grundsätze von Artikel 7 des EStGB 1964, ersetzt durch das vorerwähnte Gesetz vom 19. Juli 1979, übernommen.

In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 19. Juli 1979 heißt es:

« Da selbstverständlich das Katastereinkommen - das *per definitionem* ein *pauschales* Einkommen ist, das das mittlere *normale* jährliche Nettoeinkommen eines Gutes darstellt - nicht immer der Realität entspricht, hat es sich als gerecht und rational erwiesen, das 'Pauschaleinkommen' durch das 'Realeinkommen' zu ersetzen in allen Fällen, in denen die Steuerämter die tatsächlich vom Mieter gezahlten Mietpreise und Mietnebenkosten in dessen Buchführungsdokumenten prüfen können » (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1979, Nr. 126/1, S. 7).

Durch das vorerwähnte Gesetz vom 19. Juli 1979 sollte neben dem Katastereinkommen der Teil des Nettomietbetrags und der Mietnebenkosten beststeuerbar werden, « jedes Mal, wenn die Miete irgendwo verbucht wird oder werden muss » (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1979, Nr. 126/10, S. 12).

In Bezug auf eine etwaige Gefahr der Verzerrung des Mietmarktes infolge der unterschiedlichen Besteuerung der gemieteten Güter je nachdem, ob sie beruflich oder privat benutzt werden, erklärte der Minister der Finanzen, « es ist zwar logisch und gerecht, die tatsächliche Miete jedes Mal, wenn sie in den Buchführungsunterlagen des Mieters auftaucht, zu berücksichtigen, doch es ist nicht opportun, weiterzugehen » (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1979, Nr. 126/10, S. 53), denn dies würde « ein sehr schwerfälliges Kontrollsystem, das im Übrigen keine vollständige Garantie bieten würde » erfordern (ebenda).

B.6.1. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Besteuerung der Einkünfte aus einem vermieteten unbeweglichen Gut, das für die Berufstätigkeit des Mieters benutzt wird, auf der Grundlage des Mietpreises und der Mietvorteile es der Steuerverwaltung ermöglicht, die tatsächliche Beschaffenheit dieser Beträge für den Eigentümer zu kontrollieren wegen der Verpflichtung des Mieters, diese Beträge im Hinblick auf den Abzug als Werbungskosten zu verbuchen.

B.6.2. Diese Besteuerung der Immobilieneinkünfte auf der Grundlage des Mietpreises und der Mietvorteile, wenn das vermietete Gut für die Berufstätigkeit des Mieters benutzt wird, wurde

in der Rechtsprechung so ausgelegt, dass sie jedes Mal anwendbar ist, wenn eine Berufstätigkeit tatsächlich in dem vermieteten Gut ausgeübt wird, sofern die Verwaltung die Realität dieser Berufstätigkeit nachweist, selbst wenn dem Eigentümer diese Tätigkeit nicht bekannt ist.

B.7.1. Die Besteuerung der Immobilieneinkünfte auf der Grundlage des Mietpreises und der Mietvorteile ermöglicht es, die tatsächlich erhaltenen Immobilieneinkünfte zu berücksichtigen, und die Besteuerung auf der Grundlage des Katastereinkommens stellt nur eine Abweichung aus hauptsächlich praktischen und administrativen Gründen vom Grundsatz der Besteuerung auf der Grundlage der Realeinkünfte dar; diese Abweichung gilt nur in den einschränkend aufgezählten Fällen, darunter Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe a) des EStGB 1992.

In dem System zur Besteuerung der Immobilieneinkünfte aus der Vermietung stellt die tatsächlich in den gemieteten Räumen ausgeübte Berufstätigkeit das ausschlaggebende Kriterium dar, um zu beurteilen, ob die Besteuerung auf der Grundlage der Buchstaben a) oder c) von Artikel 7 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 erfolgen muss, ungeachtet dessen, ob diese Tätigkeit gegen eine Klausel des Mietvertrags verstößt oder ob die Berufstätigkeit eine ungesetzliche Tätigkeit darstellt.

B.7.2. Überdies beschränkt sich eine Besteuerung auf der Grundlage des Mietpreises und der Mietvorteile wegen der tatsächlich ausgeübten Berufstätigkeit darauf, als beststeuerbaren Betrag die tatsächlich eingenommenen Immobilieneinkünfte zu berücksichtigen, so dass diese Steuer nicht als unverhältnismäßig angesehen werden kann, da die Besteuerung des pauschal festgesetzten Katastereinkommens eine Abweichung vom Realitätsprinzip im Steuerrecht darstellt.

B.8. Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) führt also grundsätzlich keinen Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen ein, der nicht mit den Artikeln 11 und 172 der Verfassung vereinbar wäre.

B.9.1. Der Hof stellt jedoch fest, dass in dem Fall, der dem vorlegenden Richter unterbreitet wurde, die Verwaltung die Mieten von den Berufseinkünften des Mieters abgezogen hat, der seine Einkünfte aus einer ungesetzlichen Tätigkeit nicht erklärt hatte, und dass folglich die

Verwaltung den Eigentümer rückwirkend auf den Gesamtbetrag des Mietpreises und der Mietvorteile besteuert hat.

B.9.2. Auch wenn die Besteuerung der Immobilieneinkünfte auf der Grundlage des Mietpreises und der Mietvorteile es ermöglicht, die tatsächlich erhaltenen Immobilieneinkünfte zu berücksichtigen, ist diese Besteuerung jedoch angesichts der Zielsetzung der fraglichen Bestimmung nicht gerechtfertigt, wenn die Abzugsfähigkeit des Mietpreises und der Mietnebenkosten auf Seiten des Mieters durch die Steuerverwaltung selbst unter den in B.9.1 beschriebenen Umständen angewandt wurde.

Die Anwendung von Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) des EStGB 1992 unter solchen Umständen würde eine unverhältnismäßige Verletzung des Grundsatzes darstellen, wonach jeder Steuerpflichtige mit einem Mindestmaß an Vorhersehbarkeit das Steuersystem, das auf ihn angewandt wird, muss vorherbestimmen können.

B.10. Wenn die fragliche Bestimmung so ausgelegt wird, dass sie auf die in B.9.1 beschriebene Situation anwendbar ist, ist die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Dahingehend ausgelegt, dass er auf die in B.9.1 erwähnte Situation anwendbar ist, verstößt Artikel 7 § 1 Nr. 2 Buchstabe c) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 27. Mai 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior