

## ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 6788
Entscheid Nr. 26/2019 vom 14. Februar 2019

### ENTSCHEIDSAUSZUG

---

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 257 § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, R. Leysen und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

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

In seinem Urteil vom 20. November 2017 in Sachen der « General Motors Belgium » AG gegen die Flämische Region und die Agentur « Vlaamse Belastingdienst », dessen Ausfertigung am 5. Dezember 2017 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 257 § 2 Nr. 3 des EStGB gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, wenn die in Artikel 15 des EStGB vorgesehene Frist von 90 Tagen dahin ausgelegt wird, dass immer die Rede sein soll von ganzen Tagen der Unproduktivität, ohne dass akzeptiert wird, dass sich das Kriterium der ‘90 Tage’ ebenfalls auf eine Unproduktivität während eines Viertels der normalen Produktivität auf Jahresbasis beziehen kann? Die Bedingung, dass von ganzen Tagen die Rede sein soll, würde zu einer Ungleichheit führen zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, deren normale Aktivität während einer einzigen Schicht stattfindet, und andererseits den Steuerpflichtigen, deren Unternehmen ursprünglich darauf ausgerichtet ist, kontinuierlich in mehreren Schichten zu produzieren.

2. Verstößt Artikel 257 § 2 Nr. 3 des EStGB gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem ein Unterschied eingeführt wird zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, deren Immobilie während 90 Tagen unproduktiv war während des Steuerjahres (das heißt, ein Viertel des Steuerjahres), und andererseits den Steuerpflichtigen, deren Immobilie während des Steuerjahres nicht während den vollen 90 Tagen unproduktiv war, aber ein Viertel weniger Output/Umsatz/Gewinn generiert hat als die maximale Produktionskapazität der Immobilie? Nur die erstgenannte Gruppe kann eine Verringerung des Immobiliensteuervorabzugs genießen, ohne dass eine wirkliche Verringerung von Produktion/Umsatz/Gewinn aus der Immobilie berücksichtigt wird ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Der vorlegende Richter möchte vom Gerichtshof vernehmen, ob Artikel 257 § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstößt, wenn die Frist von 90 Tagen, die in Artikel 15 des EStGB 1992 vorgesehen ist, dahin ausgelegt wird, dass jeweils ganze Tage der Nichtproduktivität vorliegen müssen, wodurch eine Ungleichheit hervorgerufen werde zwischen Steuerpflichtigen, bei denen die normale Tätigkeit im Rahmen einer einzigen Schicht ausgeübt werde, und Steuerpflichtigen, bei denen die normale Tätigkeit in Rahmen eines Systems ohne Unterbrechungen ausgeübt werde (erste Vorabentscheidungsfrage), und

zwischen Steuerpflichtigen, deren unbewegliche Sache während des Steuerjahrs 90 Tage nicht produktiv gewesen sei, und Steuerpflichtigen, deren unbewegliche Sache nicht während der vollen 90 Tage nicht produktiv gewesen sei, jedoch um ein Viertel weniger Output/Umsatz/Gewinn generiert habe (zweite Vorabentscheidungsfrage).

Beide Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf die Voraussetzung einer absoluten Nichtproduktivität von 90 Tagen, bei der eine Verringerung der Tätigkeit oder des Outputs/Umsatzes/Gewinns zur Erlangung eines Erlasses oder einer Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs nicht berücksichtigt wird. Deshalb werden sie zusammen geprüft.

B.2.1. Artikel 257 § 2 Nr. 3 des EStGB 1992 bestimmt:

« Sur demande de l'intéressé :

[...]

3° une remise ou une réduction proportionnelle du précompte immobilier [est accordée] dans la mesure où le revenu imposable peut être réduit en vertu de l'article 15; ».

Der flämische Dekretgeber hat den Erlass beziehungsweise die proportionale Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs unter anderem an die Bedingung geknüpft, dass das Katastereinkommen, das das durchschnittliche jährliche Nettomieteinkommen, das unter normalen Umständen mit einer unbeweglichen Sache erzielt werden kann, darstellt und das die Grundlage für die Berechnung des Immobiliensteuervorabzugs bildet, gemäß Artikel 15 des EStGB 1992 verringert werden kann.

Gemäß dem in Frage stehenden Artikel 257 § 2 Nr. 3 des EStGB 1992 kann der Immobiliensteuervorabzug daher in dem Umfang erlassen oder proportional ermäßigt werden, in dem das Katastereinkommen nach Artikel 15 des EStGB 1992 verringert werden kann. Der Erlass oder die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs ist die logische Folge der Verringerung, die das Katastereinkommen als Bestandteil des gesamten steuerpflichtigen Einkommens unter den gegebenen Umständen erfahren hat.

B.2.2. Artikel 15 § 1 des EStGB 1992, der die Voraussetzungen der Verringerung des Katastereinkommens regelt, legt fest:

« Le revenu cadastral est réduit dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de l'improductivité, de l'absence de jouissance de revenus ou de la perte de ceux-ci :

1° dans le cas où un immeuble bâti, non meublé, est resté totalement inoccupé et improductif de revenus pendant au moins 90 jours dans le courant de l'année;

2° dans le cas où la totalité du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci, représentant au moins 25 p.c. de leur revenu cadastral, est restée inactive pendant au moins 90 jours dans le courant de l'année;

3° dans le cas où la totalité soit d'un immeuble, soit du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 p.c. de leur revenu cadastral respectif, est détruite ».

B.3. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots gelten angesichts aller Rechte und aller Freiheiten.

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.4.1. In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 8. März 1951 « zur Abänderung der Gesetze und Erlasse in Bezug auf die Einkommensteuern und die nationale Krisensteuer, koordiniert durch die Erlasse vom 15. und 16. Januar 1948, mit Wirkung vom Jahr 1951 », mit dem das

Prinzip des Erlasses beziehungsweise der proportionalen Ermäßigung eingeführt wurde, heißt es:

« Dans les cas actuellement plutôt rares où le revenu réel est inférieur au revenu cadastral, le même souci de respecter le caractère forfaitaire du revenu cadastral conduit à n'accorder désormais la remise ou modération de contribution foncière que dans certaines éventualités où la disproportion entre le revenu cadastral et le revenu réel est vraiment trop importante pour que le contribuable puisse équitablement supporter l'impôt total.

[...]

[...] la circonstance qu'il s'y trouverait, malgré l'inactivité, des machines, ustensiles ou objets mobiliers quelconques en rapport direct avec l'exploitation, ne constituera donc pas un obstacle à l'octroi de la remise ou de la modération de l'impôt foncier, pour autant, bien entendu, que l'inactivité dure au moins [...] jours par an » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1950, Nr. 215, S. 4).

Der Gesetzgeber wollte offensichtlich den pauschalen Charakter des Katastereinkommens berücksichtigen und hat sich deshalb dafür entschieden, den Erlass beziehungsweise die proportionale Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs nur in den Fällen zu gewähren, in denen ein zu großes Missverhältnis zwischen dem Katastereinkommen und dem tatsächlichen Einkommen vorliegt. Der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, den Erlass beziehungsweise die proportionale Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs von fehlenden beziehungsweise verlorenen Mieteinnahmen aus der unbeweglichen Sache und nicht von dem tatsächlichen Einkommen, das das Ergebnis der darin ausgeübten Betriebstätigkeit ist, abhängig zu machen.

Ein solches Missverhältnis liegt vor, wenn die unbewegliche Sache insgesamt mindestens 90 Tagen ungenutzt bleibt und überhaupt kein Einkommen generiert, was bedeutet, dass die unbewegliche Sache nicht möbliert sein darf (Artikel 15 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992).

B.4.2. Wenn eine unbewegliche Sache, wie *vorliegend*, für industrielle oder Handelszwecke verwendet wird, wird die Inaktivität der Sache mit Nichtproduktivität gleichgesetzt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1950, Nr. 215, S. 4).

Um die Nichtproduktivität einer unbeweglichen Sache annehmen zu können, ist erforderlich, dass die unbewegliche Sache kein Einkommen generiert hat und eine uneingeschränkte Inaktivität vorliegt. Bezüglich der Bestimmung des Begriffs

« Einkommen » wird auf das Katastereinkommen zurückgegriffen, das heißt das durchschnittliche jährliche Nettomieteinkommen, das unter normalen Umständen mit einer unbeweglichen Sache erzielt werden kann.

In bestimmten Fällen kann eine möblierte unbewegliche Sache trotzdem als eine nicht möblierte unbewegliche Sache angesehen werden und daher für eine Verringerung des Katastereinkommens in Betracht kommen (Artikel 15 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992), nämlich wenn in der unbeweglichen Sache Material und Ausrüstung vorhanden sind. Für den Fall ist geregelt, dass nur die Zeiträume der tatsächlichen und uneingeschränkten Inaktivität der gesamten, in den Gebäuden vorhandenen Ausrüstung oder eines Teils davon berücksichtigt werden. Damit eine Inaktivität angenommen werden kann, muss das Fehlen einer tatsächlichen Tätigkeit in Bezug auf das Material und die Ausrüstung festgestellt werden. Während dieser Zeiträume der Inaktivität werden die unbeweglichen Sachen dann nicht als möblierte unbewegliche Sachen angesehen.

B.5.1. Es obliegt dem Dekretgeber, den Steuererlass beziehungsweise die Steuerermäßigung festzulegen. Er verfügt insoweit über einen weiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der sozioökonomischen Politik. Sie sorgen nicht nur für einen wesentlichen Teil der Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen sollen, sondern sie erlauben es dem Dekretgeber auch, lenkend und korrigierend aufzutreten und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die beim Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, gehören zur Ermessensfreiheit des Dekretgebers. Der Gerichtshof darf solche politischen Entscheidungen sowie die ihnen zugrunde liegenden Gründe nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig wären.

B.5.2. Die Ungleichbehandlung beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der uneingeschränkten Nichtproduktivität der unbeweglichen Sache eines Steuerpflichtigen. Der Gesetzgeber und später der Dekretgeber haben sich nämlich dafür entschieden, den Erlass beziehungsweise die proportionale Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs verhältnismäßig vom Katastereinkommen der unbeweglichen Sache abhängig zu machen.

Mit der in Frage stehenden Maßnahme wollte der Dekretgeber nur dann einen Erlass beziehungsweise eine Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs gewähren, wenn das Missverhältnis zwischen dem Katastereinkommen, das das durchschnittliche jährliche Nettomieteinkommen, das unter normalen Umständen mit einer unbeweglichen Sache erzielt werden kann, darstellt, und dem tatsächlichen Einkommen bezüglich der unbeweglichen Sache zu groß ist.

B.5.3. Für die Bestimmung des Katastereinkommens einer unbeweglichen Sache ist die Frage nicht sachdienlich, ob die in der betreffenden unbeweglichen Sache ausgeübte Betriebstätigkeit in Schichtarbeit verrichtet wird und dadurch eine maximale Produktionskapazität erreicht wird oder nicht. Die Höhe des Katastereinkommens einer unbeweglichen Sache, die für industrielle oder Handelstätigkeiten verwendet wird, hängt nicht davon ab.

Unter Berücksichtigung der vorerwähnten Feststellung und der Absicht des Dekretgebers, die Vorzugsmaßnahme des Erlasses beziehungsweise der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs nur den Kategorien von Personen vorzubehalten, die Eigentümer einer unbeweglichen Sache sind, die überhaupt nicht genutzt wird und kein Einkommen generiert, und bei denen ein zu großes Missverhältnis zwischen dem Katastereinkommen und dem tatsächlichen Einkommen besteht, ist die Ungleichbehandlung zwischen den beiden Kategorien von Steuerpflichtigen nicht offensichtlich unbillig. In Rahmen der vom vorliegenden Gericht angeführten Auslegung, nach der die Frist von 90 Tagen ganze Tage der Nichtproduktivität betrifft, wobei das Vorhandensein von Schichtarbeit, oder eine Verringerung der Tätigkeit oder des Outputs/Umsatzes/Gewinns nicht berücksichtigt wird, verstößt die in Frage stehende Bestimmung nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.6. Die Vorabentscheidungsfragen sind verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 257 § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 15 desselben Gesetzbuches verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, wenn die Frist von 90 Tagen dahin ausgelegt wird, dass jeweils volle Tage der Nichtproduktivität vorliegen müssen.

Erlassen in niederländischer und französischer und Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 14. Februar 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) A. Alen