

Geschäftsverzeichnisnr. 7196

Entscheid Nr. 76/2020
vom 28. Mai 2020

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 41 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul, J. Moerman und Y. Kherbache, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 28. Mai 2019, dessen Ausfertigung am 5. Juni 2019 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Wird gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn Artikel 41 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 dahin ausgelegt wird, dass eine natürliche Person als Kaufmann mit einer vereinfachten Buchhaltung nicht auf den Mehrwert von Grundstücken besteuert wird, die sie beruflich nutzt, für die sie jedoch keine Wertminderung gebucht hat, während ein Steuerpflichtiger mit einer doppelten Buchführung auf diesen Mehrwert besteuert wird, weil er dieses Grundstück in die Aktiva der Bilanz aufnehmen muss, auch wenn er für diese Grundstücke keine Wertminderungen gebucht hat? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 41 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), der bestimmt:

« Für die Anwendung der Artikel 24 Absatz 1 Nr. 2, 27 Absatz 2 Nr. 3 und 28 gelten als zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt:

1. Anlagen, die im Rahmen dieser Berufstätigkeit erworben oder gebildet werden und unter den Aktiva ausgewiesen sind,

2. Anlagen oder Teile davon, aufgrund deren Abschreibungen oder Wertminderungen steuerlich zugelassen werden,

3. immaterielle Anlagen, die während der Ausübung der Berufstätigkeit gebildet werden und unter den Aktiva ausgewiesen sind oder nicht ».

B.2. Dem Gerichtshof wird die Frage gestellt, ob Artikel 41 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist, dahin ausgelegt, dass eine natürliche Person als Kaufmann mit einer vereinfachten Buchhaltung nicht auf den Mehrwert von Grundstücken besteuert wird, die sie beruflich nutzt und für die sie keine Wertminderung gebucht hat, während ein Steuerpflichtiger mit einer doppelten Buchführung auf diesen

Mehrwert besteuert wird, weil er dieses Grundstück in die Aktiva der Bilanz aufnehmen muss, auch wenn er für diese Grundstücke keine Wertminderungen gebucht hat.

B.3. Aufgrund von Artikel 23 des EStGB 1992 sind Berufseinkünfte steuerpflichtige Einkünfte. Berufseinkünfte sind Einkünfte, die direkt oder indirekt aus Tätigkeiten jeglicher Art stammen, und umfassen unter anderem die Gewinne (Artikel 23 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992).

Laut Artikel 24 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 sind Gewinne Einkünfte von Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsunternehmen aus – unter anderem - « Wertsteigerungen der Aktiva, die zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden, und Wertminderungen der Passiva, die aus dieser Tätigkeit hervorgehen, wenn diese Mehr- oder Minderwerte verwirklicht oder in der Buchhaltung oder dem Jahresabschluss aufgezeichnet wurden ».

Artikel 41 des EStGB 1992 - die in Rede stehende Bestimmung – definiert die Aktiva, bei denen davon auszugehen ist, dass sie zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden.

Laut Artikel 43 des EStGB 1992 entspricht der verwirklichte Mehrwert der Plusdifferenz zwischen einerseits der erhaltenen Entschädigung oder dem Veräußerungswert des Gutes abzüglich der Veräußerungskosten und andererseits dem Anschaffungs- oder Investitionswert dieses Gutes abzüglich der vorher zugelassenen Wertminderungen und Abschreibungen.

B.4.1. Die in Rede stehende Bestimmung ist auf Artikel 32*quinquies* Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, eingefügt durch Artikel 258 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen », zurückzuführen.

In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 22. Dezember 1989 heißt es:

« Le principe existant selon lequel les plus-values constituent des revenus imposables est complété par une définition de celles-ci; cette définition ressortait jusqu'à présent de l'interprétation administrative; elle est désormais clairement inscrite dans la loi » (*Parl. Dok.*, Senat, 1989-1990, Nr. 806/3, S. 65).

B.4.2. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit der in Rede stehenden Bestimmung bezweckt hat, im Rahmen der steuerpflichtigen Einkünfte aus Wertsteigerungen Kriterien festzulegen, anhand deren die Aktiva, bei denen davon auszugehen ist, dass sie zur Ausübung

der Berufstätigkeit genutzt werden, bestimmt werden können und die unter anderem in dem Fall von Bedeutung sind, dass eine Immobilie teilweise zu privaten und teilweise zu beruflichen Zwecken genutzt wird.

B.4.3. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass das vorliegende Rechtsprechungsorgan davon ausgeht, dass die Artikel 41 des EStGB 1992 enthaltenen Kriterien eine exhaustive Beschaffenheit aufweisen. Der Gerichtshof beantwortet die Vorabentscheidungsfrage in dieser Auslegung.

B.5. In Bezug auf die Anlagen hat der Gesetzgeber zwei Kriterien vorgesehen, anhand deren bestimmt werden kann, ob bei diesen Anlagen davon auszugehen ist, dass sie zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden. Das erste Kriterium ist in Artikel 41 Nr. 1 des EStGB 1992 enthalten und betrifft die Aufnahme der Aktiva, die im Rahmen dieser Berufstätigkeit erworben oder gebildet werden, in die Buchhaltung. Das zweite Kriterium ist in Artikel 41 Nr. 2 des EStGB 1992 enthalten und betrifft die Zulassung von Abschreibungen oder Wertminderungen auf Anlagen oder Teile davon.

B.6.1. Laut dem zum Zeitpunkt des dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan unterbreiteten Sachverhalts anwendbaren Artikel 5 des Gesetzes vom 17. Juli 1975 « über die Buchhaltung der Unternehmen », mittlerweile aufgehoben durch das Gesetz vom 17. Juli 2013 « zur Einfügung von Buch III ‘ Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit und allgemeine Verpflichtungen der Unternehmen ’ in das Wirtschaftsgesetzbuch und zur Einfügung der Buch III eigenen Begriffsbestimmungen und der Buch III eigenen Rechtsdurchsetzungsbestimmungen in Buch I und Buch XV des Wirtschaftsgesetzbuches », brauchen Kaufleute, die natürliche Personen sind, deren Umsatz ohne Mehrwertsteuer im letzten Geschäftsjahr einen vom König festgelegten Betrag nicht überschreitet, keine Buchhaltung gemäß den Vorschriften der Artikel 3 und 4 dieses Gesetzes, die sich auf die doppelte Buchführung beziehen, zu führen, vorausgesetzt, dass sie ihre Geschäfte unverzüglich, getreu, vollständig und chronologisch in mindestens drei Journale eintragen (die so genannte vereinfachte Buchhaltung).

B.6.2. Im Gegensatz zu den Personen mit einer doppelten Buchführung brauchen Kaufleute, die natürliche Personen sind und gemäß den geltenden Rechtsvorschriften eine

vereinfachte Buchhaltung führen, die Anlagen, die im Rahmen der Berufstätigkeit erworben oder gebildet werden, nicht als Aktiva in die Buchhaltung aufzunehmen.

B.7.1. In Anbetracht der Tatsache, dass die Anlagen, die im Rahmen der Berufstätigkeit erworben oder gebildet werden und unter den Aktiva ausgewiesen sind, aufgrund von Artikel 41 Nr. 1 des EStGB 1992 als zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt gelten, wird ein Steuerpflichtiger mit einer doppelten Buchführung auf den auf ein Grundstück verwirklichten Mehrwert besteuert, auch wenn er für dieses Grundstück keine Wertminderungen gebucht hat.

B.7.2. Da die Steuerpflichtigen, die eine vereinfachte Buchhaltung führen, die Anlagen, die im Rahmen der Berufstätigkeit erworben oder gebildet werden, nicht unter den Aktiva in die Buchhaltung aufnehmen müssen, können diese Anlagen nicht aufgrund von Artikel 41 Nr. 1 des EStGB 1992 als zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt gelten. Diese Anlagen können hingegen wohl aufgrund von Artikel 41 Nr. 2 des EStGB 1992 als zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt gelten, wobei diese Qualifizierung allerdings voraussetzt, dass es sich um Anlagen oder Teile davon handelt, aufgrund deren Abschreibungen oder Wertminderungen steuerlich zugelassen werden.

B.7.3. Gemäß Artikel 45 des königlichen Erlasses vom 30. Januar 2001 « zur Ausführung des Gesellschaftsgesetzbuches », mittlerweile aufgehoben durch den königlichen Erlass vom 29. April 2019 « zur Ausführung des Gesetzbuches der Gesellschaften und Vereinigungen », in dem eine ähnliche Bestimmung vorgesehen ist, beziehen sich Abschreibungen auf Anlagen mit zeitlich begrenzter Nutzung, während Wertminderungen sich auf Anlagen mit zeitlich unbegrenzter Nutzung beziehen. Gebäude können in Anbetracht ihrer zeitlich begrenzten Nutzung den Gegenstand von Abschreibungen bilden. Grundstücke können wegen ihrer zeitlich unbegrenzten Nutzung den Gegenstand von Wertminderungen bilden.

B.8.1. In einem Entscheid vom 21. Juni 2018 hat der Kassationshof geurteilt:

« 2. Lorsqu'un contribuable tient une comptabilité simplifiée, dans le cadre de laquelle il n'applique que des amortissements et ne procède à aucune réduction de valeur, il y a lieu de considérer que le terrain, qui peut faire l'objet d'une réduction de valeur mais pas d'un amortissement, n'est pas un élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité professionnelle. La plus-value imposable ne peut dès lors être déterminée qu'en ventilant le prix de vente entre le terrain et le bâtiment.

3. Les juges d'appel qui décident que le terrain et le bâtiment forment un tout indissociable et que c'est la plus-value réalisée sur l'ensemble de cet actif qui est soumise à l'impôt, que le fait que les amortissements aient été calculés sur une partie du bâtiment n'empêche pas qu'il s'agisse d'amortissements sur l'ensemble du bien immobilier, et qui déterminent ensuite la plus-value fiscale de la partie professionnelle en multipliant la plus-value du terrain et du bâtiment par la valeur d'acquisition de la partie professionnelle du bâtiment divisée par la valeur d'acquisition de l'ensemble du bâtiment, et qui rejettent ainsi le point de vue des demandeurs selon lequel seule la plus-value sur les immobilisations ou les parties de celles-ci ayant effectivement fait l'objet d'un amortissement ou d'une réduction de valeur est imposable, ce qui n'est pas le cas de la plus-value sur le terrain, ne justifient pas leur décision en droit » (Kass., 21. Juni 2018, F.16.0028.N).

B.8.2. Der vorerwähnte Entscheid des Kassationshofes führt dazu, dass in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger, der auf eine vereinfachte Buchführung zurückgreift, in der nur Abschreibungen zur Anwendung kommen, aber keine Wertminderungen, anlässlich des Verkaufs eines Grundstücks und eines darauf errichteten Gebäudes einen Mehrwert verwirklicht, dieser Mehrwert nur insofern als steuerpflichtiges Einkommen betrachtet werden kann, als er sich auf das Gebäude bezieht. Der auf das Grundstück verwirklichte Mehrwert kann in Ermangelung der Zulassung von Wertminderungen auf dieses Grundstück also nicht als zum steuerpflichtigen Einkommen gehörend betrachtet werden.

B.9. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die in Rede stehende Bestimmung einen Behandlungsunterschied unter Steuerpflichtigen herbeiführt, je nachdem, ob sie eine vereinfachte oder eine doppelte Buchhaltung führen, was die Steuer auf die Mehrwerte auf Grundstücke betrifft, die unabhängig von ihrer steuerrechtlichen Qualifizierung *de facto* zu beruflichen Zwecken genutzt werden und nicht Gegenstand von Wertminderungen gewesen sind.

B.10. Im Gegensatz zu dem, was die vor dem vorlegenden Richter klagende Partei anführt, befinden die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen sich angesichts der in Rede stehenden Maßnahme in ausreichend vergleichbaren Situationen. Die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen haben nämlich einen Mehrwert auf Grundstücke verwirklicht, die sie *de facto* zu beruflichen Zwecken nutzen.

B.11. Der in B.9 erwähnte Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, und zwar der Art der Buchhaltung, die die betreffenden Steuerpflichtigen in Übereinstimmung mit den diesbezüglich geltenden gesetzlichen Regeln führen.

B.12. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Dies gilt insbesondere, wenn er die Besteuerungsgrundlage und die Steuerpflichtigen der von ihm vorgesehenen Steuern bestimmt. Der Gerichtshof kann in dieser Angelegenheit die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig sind.

B.13.1. Wie in B.4.2 erwähnt wurde, hat der Gesetzgeber mit der in Rede stehenden Bestimmung bezweckt, für die steuerpflichtigen Einkünfte aus Wertsteigerungen Kriterien festzulegen, anhand deren die Aktiva, bei denen davon auszugehen ist, dass sie zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden, bestimmt werden können.

Diese verfolgte Zielsetzung hängt mit der Rechtsunsicherheit zusammen, die vor dem Auftreten des Gesetzgebers hinsichtlich der Frage entstanden war, bei welchen Aktiva davon auszugehen ist, dass sie in einem Betrieb angelegt worden sind. In einem Entscheid vom 13. Dezember 1956 hatte der Kassationshof die in einem Betrieb angelegten Aktiva definiert als Aktiva, die auf Veranlassung des Inhabers oder mit dessen Einverständnis gleichzeitig zu betrieblichen Zwecken genutzt werden und allen Risiken des Betriebs unterworfen sind (Kass., 13. Dezember 1956, *Arr. Cass.*, 1957, S. 254). Das in dieser Definition enthaltene Kriterium bezüglich der Unterwerfung unter die Risiken des Betriebs wurde in der Rechtslehre unterschiedlich ausgelegt, wobei es für die einen darauf ankam, in welchem Maße das Gut in den Betrieb integriert ist, während die anderen der Ansicht waren, dass beim Steuerpflichtigen ein vorsätzliches Handeln vorliegen müsse, und zwar die Absicht des Steuerpflichtigen, sämtliche Wertschwankungen der Aktiva in sein Betriebsergebnis aufzunehmen.

B.13.2. Bei der Annahme des in B.4.1 erwähnten Artikels 32^{quinquies} Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 sowie bei der Annahme der in Rede stehenden Bestimmung hat sich der Gesetzgeber der zweitgenannten Strömung in der Rechtslehre angeschlossen. Die Anlagen gelten nämlich erst dann als zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt, wenn sie auf Veranlassung des Steuerpflichtigen selbst entweder unter den Aktiva ausgewiesen sind, oder Gegenstand von Abschreibungen beziehungsweise von Wertminderungen gewesen sind.

B.14.1. In Anbetracht der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzungen ist es nicht offensichtlich unvernünftig, dass ein Kaufmann, der eine natürliche Person ist und eine vereinfachte Buchhaltung führt, nicht auf den Mehrwert auf Grundstücke, die er beruflich nutzt, besteuert wird, wenn auf diese Grundstücke keine Wertminderungen zugelassen wurden. Wegen des Nichtvorhandenseins der Zulassung von Wertminderungen auf diese Grundstücke ist nämlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige nicht die Absicht gehabt hat, die Wertschwankungen der Grundstücke in sein Betriebsergebnis aufzunehmen. Wenn davon auszugehen wäre, dass ein Gebäude und das Grundstück, auf dem dieses Gebäude errichtet wurde, ein Ganzes bilden und dass der Mehrwert auf dieses Ganze der Steuer unterliegt, wenn der Steuerpflichtige Abschreibungen auf das Gebäude angewandt hat, aber keine Wertminderungen auf die Grundstücke, so würde Artikel 41 Nr. 2 des EStGB 1992 einen nicht zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied unter Steuerpflichtigen, die eine vereinfachte Buchhaltung führen, ins Leben rufen, je nachdem, ob sie einen Mehrwert auf eine unbebaute Immobilie, oder aber auf eine bebaute Immobilie verwirklichen, die sie ganz oder teilweise im Rahmen ihrer Berufstätigkeit nutzen. Der auf das Grundstück verwirklichte Mehrwert würde nämlich der Steuer unterliegen, wenn es um eine bebaute Immobilie geht, aber nicht, wenn es um eine unbebaute Immobilie geht.

B.14.2. Bei einem Steuerpflichtigen, der eine doppelte Buchhaltung führt und sich dafür entscheidet, Anlagen unter den Aktiva in die Buchhaltung aufzunehmen, ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige tatsächlich die Absicht gehabt hat, die Wertschwankungen der Grundstücke in sein Betriebsergebnis aufzunehmen.

B.15. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 41 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, 28. Mai 2020.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen