



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 139/2024
vom 21. November 2024
Geschäftsverzeichnisnr. 8153
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 145^{46ter} und 145^{46quater} des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch die Artikel 17 und 18 des Dekrets der Wallonischen Region vom 20. Juli 2016 « über die Gewährung eines Steuervorteils für Erwerb der Eigenwohnung: der Wohnungsscheck (‘ Chèque Habitat ’) », gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 11. Januar 2024, dessen Ausfertigung am 26. Januar 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Sind die Artikel 145^{46ter} und 145^{46quater} des EStGB 1992 vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Anbetracht der Zielsetzung der steuerlichen Förderung des Zugangs zum Eigentum, indem die Bedingung der ‘ einzigen Wohnung ’ unter Zugrundelegung des Datums des Abschlusses des Anleihevertrags beurteilt wird, d.h. am 31. Dezember des Jahres des Abschlusses des Anleihevertrags, was die Verpflichtung beinhaltet, am 31. Dezember dieses Jahres oder am 31. Dezember des darauf folgenden Jahres zu verkaufen, ohne dass eine unveränderliche Mindestfrist eingeräumt wird, ungeachtet des Datums des Abschlusses des Anleihevertrags, oder eine nach Monaten berechnete Frist, was zum endgültigen Verlust des Vorteils der Regelung des Wohnungsschecks führt, wenn die bestehende Wohnung weder am 31. Dezember des Jahres des Abschlusses des Hypothekenanleihevertrags zum Verkauf angeboten, noch am 31. Dezember des darauf

folgenden Jahres tatsächlich verkauft wird, während der Steuervorteil einem Eigentümer gewährt werden könnte, der am Anfang des Jahres einen Anleihevertrag abgeschlossen hat? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf das Einkommensteuergesetzbuch 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der für die Wallonische Region geltenden Fassung. Die fraglichen Bestimmungen, eingefügt durch das Dekret der Wallonischen Region vom 20. Juli 2016 « über die Gewährung eines Steuervorteils für Erwerb der Eigenwohnung: der Wohnungsscheck (‘ Chèque Habitat ’) » (nachstehend: Dekret vom 20. Juli 2016), lauten wie folgt:

« Art. 145^{46ter}. § 1. Für folgende Ausgaben, die während des Besteuerungszeitraums gezahlt worden sind, wird eine pauschale und individuelle Steuerermäßigung - genannt ‘ Wohnungsscheck ’ - gewährt:

1° die Zinsen und die Summen, die für Tilgung oder Wiederherstellung einer Hypothekenanleihe gezahlt worden sind, die spezifisch für den Erwerb einer einzigen Wohnung aufgenommen wurde;

2° Beiträge zu einer Alters- und Todesfallzusatzversicherung, die der Steuerpflichtige in Ausführung eines Lebensversicherungsvertrags, den er individuell abgeschlossen hat und der ausschließlich zur Wiederherstellung einer solchen oder als Sicherheit für eine solche Hypothekenanleihe dient, definitiv gezahlt hat für die Bildung einer Rente oder eines Kapitals zu Lebzeiten oder im Todesfall.

Die in Absatz 1 erwähnten Zinsen, Summen und Beiträge kommen für die Ermäßigung nur in Betracht, wenn die Wohnung, für die diese Ausgaben getätigt worden sind, zum Zeitpunkt dieser Ausgaben die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen ist.

§ 2. Der Betrag der in § 1 erwähnten Steuerermäßigung wird für jeden Steuerpflichtigen und für jedes Steuerjahr wie folgt berechnet:

1° wenn das steuerpflichtige Einkommen des Besteuerungszeitraums nicht 21.000 Euro überschreitet, beträgt die Steuerermäßigung 1.520 Euro;

2° wenn das steuerpflichtige Einkommen des Besteuerungszeitraums über 21.000 Euro liegt, ohne 81.000 Euro zu überschreiten, beträgt die Steuerermäßigung 1.520 Euro, unter Abzug eines Betrags, der dem Produkt aus dem Unterschied zwischen dem steuerpflichtigen Einkommen und 21.000 Euro und dem Koeffizienten 1,275 Prozent entspricht.

3° wenn das steuerpflichtige Einkommen des Besteuerungszeitraums über 81.000 Euro liegt, beträgt die Steuerermäßigung 0 Euro.

Der in Absatz 1 erwähnte Betrag wird um 125 Euro je am 1. Januar des Steuerjahres unterhaltsberechtigtes Kind erhöht.

Im Falle einer gemeinsamen Veranlagung können die Ehepartner diesen einzigen Betrag von 125 Euro je unterhaltsberechtigtes Kind aufteilen.

Im Fall der Anwendung von Artikel 132*bis* wird der Betrag von 125 Euro je unterhaltsberechtigtes Kind zur Hälfte dem Steuerpflichtigen, der das Kind zu Lasten hat, und zur Hälfte dem Steuerpflichtigen, dem die Hälfte der in Artikel 132 Absatz 1 Ziffern 1 bis 6 erwähnten Zuschläge zum Steuerfreibetrag zuerkannt wird, zuerkannt.

In Abweichung von Absatz 2 findet die Erhöhung von 125 Euro je unterhaltsberechtigtes Kind keine Anwendung, wenn das steuerpflichtige Einkommen des Besteuerungszeitraums über 81.000 Euro liegt.

Für die Anwendung von Absatz 2 werden Kinder, die als behindert gelten, doppelt gezählt.

Für die Anwendung der vorliegenden Bestimmung sowie der Artikel 145^{46quater} bis 145^{46sexies} ist der Begriff ‘steuerpflichtiges Einkommen’ im Sinne von Artikel 6 des vorliegenden Gesetzbuches zu verstehen, mit Ausnahme der in Artikel 17 § 1 Ziffern 1 und 2 erwähnten Einkünfte aus beweglichen Gütern, die keine berufsbezogenen Einkünfte sind.

§ 3. Der gemäß § 2 berechnete Betrag der in § 1 erwähnten Steuerermäßigung wird ab dem elften Besteuerungszeitraum, für welchen die Bedingungen zum Erhalt der in § 1 erwähnten Steuerermäßigung vom Steuerpflichtigen erfüllt sind, um die Hälfte herabgesetzt.

Während der neun Besteuerungszeiträume, die auf den ersten Besteuerungszeitraum folgen, in welchem die Bedingungen zum Erhalt der in § 1 erwähnten Steuerermäßigung erfüllt wurden, wird der gemäß § 2 berechnete Betrag ab dem Besteuerungszeitraum, in dem der Steuerpflichtige zum Volleigentümer, bloßen Eigentümer, Besitzer, Erbpächter, Erbbauberechtigten oder Nießbraucher einer zweiten Wohnung wird, ebenfalls um die Hälfte ermäßigt. Die Situation wird am 31. Dezember des Besteuerungszeitraums beurteilt.

Für die Anwendung des vorigen Absatzes wird Folgendes nicht berücksichtigt:

1° andere Wohnungen, deren Miteigentümer, bloßer Eigentümer oder Nießbraucher er aufgrund einer Erbschaft oder einer Schenkung geworden ist;

2° andere Wohnungen, die über eine Agentur für soziale Wohnungen oder eine Wohnungsbaugesellschaft öffentlichen Dienstes vermietet werden.

§ 4. Der Betrag der in § 1 erwähnten Steuerermäßigung, der gemäß den § 2 und 3 berechnet wird, kann pro Steuerpflichtigen und pro Besteuerungszeitraum den Gesamtbetrag der in § 1 erwähnten Zinsen, Summen und Beiträge, die während des Besteuerungszeitraums tatsächlich gezahlt wurden, nie überschreiten.

Wenn mehrere Steuerpflichtige gesamtschuldnerisch und unteilbar eine in § 1 erwähnte Hypothekenanleihe aufgenommen haben, werden die in § 1 erwähnten Zinsen und Summen im Verhältnis zum Anteil des Eigentums in der Wohnung, die Gegenstand des Erwerbs ist, verteilt.

§ 5. Der Teil der in § 1 erwähnten Steuerermäßigung, so wie sie gemäß den §§ 2 bis 4 berechnet worden ist, und die nicht gemäß Artikel 178/1 angerechnet werden kann, wird in eine regionale erstattungsfähige Steuergutschrift umgewandelt.

Absatz 1 findet keine Anwendung auf den Steuerpflichtigen, der Berufseinkünfte bezieht, die aufgrund eines Abkommens steuerfrei sind und nicht für die Berechnung der Steuer auf ihre anderen Einkünfte berücksichtigt werden.

Art. 145^{46quater}. § 1. Die in Artikel 145^{46ter} erwähnte Ermäßigung wird unter folgenden Bedingungen gewährt:

1° die in Artikel 145^{46ter} § 1 erwähnten Ausgaben wurden zum Erwerb des Eigentums der Wohnung getätigt, die am 31. Dezember des Jahres des Abschlusses des Anleihevertrags die einzige Wohnung des Steuerpflichtigen ist, und die er an diesem Datum persönlich bewohnt;

2° die Hypothekenanleihe und ggf. der Lebensversicherungsvertrag erwähnt in Artikel 145^{46ter} § 1, wurden vom Steuerpflichtigen bei einem Institut, dessen Sitz im Europäischen Wirtschaftsraum liegt, aufgenommen beziehungsweise abgeschlossen für den Erwerb seiner eigenen Wohnung in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums;

3° die Hypothekenanleihe ist ab dem 1. Januar 2016 aufgenommen worden und hat eine Laufzeit von mindestens 10 Jahren;

4° ggf. der Lebensversicherungsvertrag ist abgeschlossen worden:

a) vom Steuerpflichtigen, der ausschließlich sich selbst versichert hat;

b) vor dem Alter von 65 Jahren; Verträge, die über den ursprünglich vorgesehenen Zeitraum hinaus verlängert, wieder in Kraft gesetzt, geändert oder erhöht werden, nachdem der

Versicherte das Alter von 65 Jahren erreicht hat, gelten nicht als vor diesem Alter abgeschlossen;

c) für eine Mindestdauer von zehn Jahren, wenn er Vorteile zu Lebzeiten vorsieht;

5° ggf. die Vorteile des in Ziffer 4 erwähnten Vertrags werden bestimmt:

a) zu Lebzeiten zugunsten des Steuerpflichtigen ab dem Alter von fünfundsechzig Jahren;

b) im Todesfall zugunsten der Personen, die infolge des Todes des Versicherten das Volleigentum oder den Nießbrauch dieser Wohnung erhalten.

Bei der Bestimmung, ob die Wohnung des Steuerpflichtigen am 31. Dezember des Jahres des Abschlusses des Anleihevertrags die einzige Wohnung ist, die er persönlich bewohnt, wird für die Anwendung von Absatz 1 Ziffer 1 Folgendes nicht berücksichtigt:

1° andere Wohnungen, deren Miteigentümer, bloßer Eigentümer oder Nießbraucher er aufgrund einer Erbschaft oder einer Schenkung ist;

2° eine andere Wohnung, die an diesem Datum auf dem Immobilienmarkt als zum Verkauf angeboten gilt und spätestens am 31. Dezember des Jahres nach dem Jahr des Abschlusses des Anleihevertrags auch tatsächlich verkauft worden ist;

3° andere Wohnungen, die über eine Agentur für soziale Wohnungen oder eine Wohnungsbaugesellschaft öffentlichen Dienstes vermietet werden;

4° die Tatsache, dass der Steuerpflichtige die Wohnung nicht persönlich bewohnt:

a) aus beruflichen oder sozialen Gründen;

b) weil der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Hindernisse die Wohnung an diesem Datum unmöglich selbst bewohnen kann;

c) weil der Steuerpflichtige aufgrund des Standes der Bau- oder Renovierungsarbeiten nicht in der Lage ist, die Wohnung tatsächlich an diesem Datum zu bewohnen.

Die in Artikel 145^{46ter} erwähnte Steuerermäßigung kann nicht mehr gewährt werden:

1° ab dem Jahr nach dem Jahr des Abschlusses des Anleihevertrags, wenn am 31. Dezember dieses Jahres die in Absatz 2 Ziffer 2 erwähnte andere Wohnung nicht tatsächlich verkauft worden ist,

2° ab dem zweiten Jahr nach dem Jahr des Abschlusses des Anleihevertrags, wenn der Steuerpflichtige am 31. Dezember dieses Jahres die Wohnung, für die die Anleihe

aufgenommen wird, nicht persönlich bewohnt, außer wenn er sie aus beruflichen oder sozialen Gründen nicht selbst bewohnt;

Wenn die Steuerermäßigung in Anwendung von Absatz 3 Ziffer 2 während eines oder mehrerer Besteuerungszeiträume nicht gewährt werden konnte, und wenn der Steuerpflichtige die Wohnung, für deren Erwerb die Anleihe aufgenommen wurde, am 31. Dezember des Besteuerungszeitraums, in dem die in Absatz 2 Ziffer 4 erwähnten Hindernisse weggefallen sind, persönlich bewohnt, kann die Steuerermäßigung unbeschadet von Artikel 145^{46quinquies} ab diesem Besteuerungszeitraum erneut gewährt werden.

§ 2. Die in Artikel 145^{46ter} § 1 erwähnten Anleihen gelten als spezifisch aufgenommen für Erwerb einer Wohnung, wenn sie abgeschlossen werden, um:

1° ein unbewegliches Gut zu kaufen;

2° ein unbewegliches Gut zu bauen;

3° die Erbschafts- oder Schenkungssteuer in Bezug auf die in Artikel 145^{46ter} § 1 erwähnte Wohnung zu zahlen, bei verspäteter Zahlung geschuldete Verzugszinsen ausgenommen;

4° einen ab dem 1. Januar 2016 abgeschlossenen Vertrag im Sinne von Artikel 145^{46ter} § 1 zu refinanzieren.

Als spezifisch für Erwerb einer Wohnung aufgenommene Anleihe gilt ebenfalls die Vereinbarung, durch welche ein Steuerpflichtiger, der für das Eigentum dieser Wohnung mit einem anderen Steuerpflichtigen, der selbst bereits durch eine Hypothekenanleihe im Sinne von Artikel 145^{46ter} § 1 gebunden ist, das unbewegliche Gesamthandseigentum erwirbt, zum Gesamtschuldner einer solchen schon bestehenden Anleihe wird.

§ 3. Die wallonische Regierung erlässt in Konzertierung mit dem föderalen Finanzminister Bestimmungen bezüglich der Belege, die in Verbindung mit der in Artikel 145^{46ter}, § 1 genannten Steuerermäßigung vorzulegen sind ».

B.1.2. Der « Wohnungsscheck » wurde in der Wallonischen Region nach der sechsten Staatsreform eingeführt, in deren Rahmen den Regionen die Zuständigkeit in Angelegenheiten von Steuerermäßigungen und Steuergutschriften in Bezug auf Ausgaben im Hinblick auf den Erwerb oder die Erhaltung der eigenen Wohnung übertragen worden ist (Artikel 5/5 § 4 Nr. 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, eingefügt durch das Sondergesetz vom 6. Januar 2014 zur Reform der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, zur Erweiterung der steuerlichen Autonomie der Regionen und zur Finanzierung der neuen Zuständigkeiten).

B.1.3. Der « Wohnungsscheck », bei dem es sich um eine Steuerermäßigung handelt, ist der Nachfolger des föderalen « Wohnungsbonus », eines Steuerabzugs für eine eigene und einzige Wohnung, der in den früheren Artikeln 115 und 116 des EStGB 1992 erwähnt war. Der « Wohnungsbonus » war ein Steuerabzug, der darauf abzielte, den vom Steuerpflichtigen geschuldeten Betrag der Steuer der natürlichen Personen zu verringern; dabei handelte es sich um einen Steuervorteil, der an das Bestehen eines Hypothekendarlehensvertrags gebunden war.

Mit dem Dekret vom 20. Juli 2016 wurde eine Reform dieses « Wohnungsbonus » vorgenommen, den der Dekretgeber für unangemessen hielt. In den Vorarbeiten zu diesem Dekret heißt es:

« La concentration du bénéfice du bonus logement sur les catégories de contribuables aux revenus élevés a deux conséquences. Premièrement, cela nuit à la fonction redistributive de l'impôt. Deuxièmement, cela accentue les effets d'aubaine de la mesure, celle-ci bénéficiant proportionnellement plus à des ménages qui n'ont pas besoin de ce soutien pour acquérir ou conserver l'habitation servant de logement » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2015-2016, Nr. 510/1, S. 5).

B.1.4. Der « Wohnungsscheck » verfolgt die folgenden Ziele:

- « [...] favoriser l'accès à la propriété pour tous et [...] :
- soutenir davantage les familles, dont les familles monoparentales;
 - aider davantage les bas et moyens revenus (en faisant varier – le cas échéant, du simple au double – le montant de l'aide fiscale selon le critère du revenu imposable de chaque contribuable);
 - individualiser le droit à l'avantage fiscal (par individu, et non par habitation concernée);
 - mettre fin aux 'effets d'aubaine' du système actuel de réduction d'impôt pour l'habitation propre;
 - maîtriser la trajectoire budgétaire à court, moyen et long termes » (ebenda, S. 5).

B.2.1. Dem Gerichtshof wird eine Vorabentscheidungsfrage unterbreitet, die sich speziell auf die Bedingung der « einzigen Wohnung » bezieht. Es werden nämlich nur die Zinsen und Beträge, die zur Tilgung oder Wiederherstellung einer Hypothekendarleihe verwendet werden, die speziell für den Erwerb einer « einzigen » Wohnung aufgenommen wurde, berücksichtigt.

In den Vorarbeiten zum Dekret vom 20. Juli 2016 heißt es:

« Quant au caractère ‘ unique ’ de l’habitation acquise, il s’apprécie en fonction du constat que le propriétaire acquéreur possède déjà, ou non, au 31 décembre de l’année du contrat d’emprunt, à côté de l’habitation acquise (pour laquelle la réduction chèque habitat est sollicitée), une ou plusieurs autres habitations dont il serait plein propriétaire, nu-propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier.

Des exceptions à l’exigence d’unicité sont néanmoins prévues. Ainsi, conformément au régime prévu pour l’actuelle réduction pour habitation unique (‘ bonus logement ’), il n’est pas tenu compte, pour la détermination du droit à la réduction ‘ chèque habitat ’ : [...]

- d’une autre habitation si celle-ci est mise en vente au 31 décembre de l’année de conclusion du crédit hypothécaire, pour autant qu’elle soit effectivement vendue au plus tard le 31 décembre de l’année suivante » (ebenda, SS. 6 und 14).

In diesen Vorarbeiten, die sich der wallonische Dekretgeber zu eigen gemacht hat, werden die Ziele, die der föderale Gesetzgeber verfolgte, als er den « Wohnungsbonus » eingeführt hat, sowie die damit verbundenen Rechtfertigungen festgelegt.

B.2.2. Der Steuervorteil in Bezug auf die für den Erwerb oder die Erhaltung der einzigen Wohnung aufgenommenen Hypothekenanleihe hatte zunächst die Form eines Abzugs, der durch das Programmgesetz vom 27. Dezember 2004 eingeführt wurde. Artikel 115 Absatz 1 des EStGB 1992 in der durch das vorerwähnte Programmgesetz abgeänderten Fassung bestimmte: « 1. Die Ausgaben müssen für die Wohnung getätigt werden, die am 31. Dezember des Jahres des Abschlusses des Anleihevertrags die einzige Wohnung des Steuerpflichtigen ist ». In den Vorarbeiten zu dem vorerwähnten Gesetz ist in Bezug darauf, dass sie die einzige Wohnung sein muss, angegeben:

« Le ministre revient sur le principe de la date à laquelle les conditions doivent être réunies, c’est-à-dire au 31 décembre de l’année de l’emprunt plutôt qu’au 31 décembre de chaque période imposable.

Il reconnaît que l’on peut concevoir d’examiner ces conditions au 31 décembre de la période imposable comme c’est le cas actuellement dans l’article 104, 9°, existant pour les intérêts complémentaires. Toutefois, l’examen de cette condition est prévu aussi dans d’autres dispositions non plus au cours de chaque période imposable, mais au 31 décembre de l’année de l’emprunt (par exemple article 169).

Et le ministre est d’avis qu’il ne faut pas perdre de vue l’objectif de ce chapitre de la loi-programme. Il s’agit, d’une part, de simplifier le régime fiscal des emprunts hypothécaires,

mais aussi, d'autre part, de favoriser l'accès à la propriété, à la construction ou à l'acquisition, principalement par les jeunes ménages, d'une unique habitation.

Cela implique que la mesure mise en vigueur doit inciter les contribuables à prendre la décision d'acheter ou d'emprunter ou de ne pas le faire. Par conséquent, si les conditions doivent être remplies, c'est bien au moment de l'emprunt ou au plus tard le 31 décembre de l'année de l'emprunt et non pas au 31 décembre de chaque année.

En ce qui concerne le fait que le contribuable ne puisse pas être propriétaire d'un autre immeuble, les articles 115 et 116 proposés prévoient en effet des conditions d'exclusion. Le principe est qu'au moment de l'acquisition d'un immeuble, on ne peut pas être propriétaire d'un second immeuble, ni usufruitier ou copropriétaire par un autre moyen que la succession qui constitue un élément imprévu. Si le contribuable devient propriétaire ou acquiert des droits réels incomplets sur un immeuble, il est difficile d'exclure cette personne de l'accès au nouveau régime fiscal.

Toutefois, dans les autres circonstances, même par donation, le fait de devenir nu-propriétaire, copropriétaire ou usufruitier résulte d'un choix délibéré d'accepter ou de ne pas accepter la donation par exemple. Par conséquent, le ministre propose de maintenir le texte dans l'état » (*Parl. Dok.*, Senat, 2004-2005, Nr. 3-966/4, S. 29).

« Le 31 décembre de l'année au cours de laquelle il a contracté l'emprunt pour le nouvel achat, il est propriétaire de deux habitations. L'habitation nouvellement acquise n'est donc pas son habitation unique et il n'a pas droit à l'intéressante ' déduction pour habitation unique '. En lieu et place, il doit se contenter de la ' réduction d'impôt pour épargne à long terme ' et de la ' déduction d'intérêts ordinaire '. Et cela peut représenter une fameuse différence. Il faut donc être attentif si l'on veut quitter son habitation pour une nouvelle » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1437/027, S. 68).

« En cas de divorce, l'habitation ne peut être vendue à l'un des époux tant que le divorce n'a pas été prononcé par le tribunal. Dans ce cas aussi, une personne peut être temporairement propriétaire de deux habitations.

[Un député] préconise dès lors de redéfinir le concept d' ' habitation propre ', et présente un amendement n° 21 (DOC 51 1437/202) à cette fin. L'amendement n° 21 à l'article 389 du projet de loi-programme modifie les articles 115 et 116 proposés du CIR 92. Il tend à faire en sorte qu'un propriétaire qui possède temporairement deux habitations puisse, malgré cela, bénéficier de l'avantage de la déduction fiscale pour l'habitation unique si l'aliénation de l'autre habitation a lieu dans les neuf mois consécutifs à la conclusion du contrat d'emprunt en cas d'achat d'une habitation et dans les 18 mois dans le cas d'une nouvelle habitation » (ebenda, SS. 69 und 70).

« Le ministre comprend la préoccupation de l'auteur mais il estime qu'un délai de 18 mois est en tout cas trop long. Il est disposé à prolonger éventuellement le délai au-delà du 31 décembre de l'année de la conclusion du contrat d'emprunt, si cela s'avérait nécessaire après évaluation du nouveau système de déduction pour habitation. Le ministre fait observer que l'article 389 du projet de loi-programme permet dès à présent d'être propriétaire de plusieurs maisons pendant une certaine période. Si la transaction a lieu au début de l'année, le propriétaire

peut rester propriétaire de deux habitations jusqu'au 31 décembre de cette même année sans perdre l'avantage de la déduction fiscale pour habitation unique » (ebenda, S. 76).

Der oben erwähnte Abänderungsantrag Nr. 21 wird letztlich zurückgenommen (ebenda, S. 77).

B.2.3. Die Ausnahme in Bezug auf eine Wohnung, die « als zum Verkauf stehend gilt », die sodann vom Dekretgeber in die fraglichen Bestimmungen übernommen wurde, wurde durch das Gesetz vom 27. Dezember 2005 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 27. Dezember 2005) eingeführt. Sein Artikel 171 ändert Artikel 115 des EStGB 1992 ab, indem er Folgendes einfügt:

« Zur Bestimmung, ob die Wohnung des Steuerpflichtigen am 31. Dezember des Jahres des Abschlusses des Anleihevertrags die einzige Wohnung ist, die er persönlich bewohnt, wird Folgendes nicht berücksichtigt:

[...]

2. eine andere Wohnung, die an diesem Datum auf dem Immobilienmarkt zum Verkauf angeboten wird und spätestens am 31. Dezember des Jahres nach dem Jahr des Abschlusses des Anleihevertrags auch tatsächlich verkauft worden ist ».

In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 27. Dezember 2005 heißt es:

« La condition que l'habitation entrant en ligne de compte pour l'avantage fiscal doit être l'unique habitation du contribuable au 31 décembre de l'année de conclusion du contrat d'emprunt est sujette à beaucoup de critiques.

L'équité de cette condition stricte est dénoncée dans les cas où le contribuable ne dispose que d'une habitation et lorsqu'il souhaite la remplacer parce que celle-ci, par exemple, ne correspond plus à ses besoins.

Les contribuables qui décident seulement dans le courant de l'année d'acheter ou de construire une autre habitation et qui pour cela concluent encore un emprunt dans cette même année, sont confrontés à un laps de temps très limité pour vendre leur ancienne habitation.

D'ailleurs, cette décision n'est pas toujours prise sur une base volontaire. Pensez aux personnes qui sont soudainement confrontées à un handicap profond de telle sorte qu'il n'est plus possible pour eux de continuer à habiter dans une habitation inadaptée.

Ou encore des personnes qui, à cause d'un changement au niveau de leur lieu de travail, préfèrent déménager plutôt que de devoir affronter chaque jour les files et devoir faire des déplacements interminables.

Dans la situation actuelle de la législation, il ne reste à de tels contribuables que quelques mois pour vendre leur ancienne habitation.

Afin d'éviter une perte possible de tout avantage fiscal pour leur ' nouvelle ' habitation, beaucoup décideront de vendre leur habitation à la valeur normale du marché de telle sorte qu'ils remplissent la condition pour l'octroi de l'avantage fiscal au 31 décembre.

Du reste, cette condition stricte a une connotation asociale lorsque nous considérons qu'il s'agit le plus souvent de contribuables qui ont grand besoin des revenus provenant de la vente de leur ancienne habitation pour financer l'achat ou la construction de leur ' nouvelle ' habitation.

Afin de remédier à cette situation inique, il est proposé que les contribuables qui ont mis en vente leur habitation précédente au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le contrat d'emprunt est conclu pour la ' nouvelle ' habitation et qui ont effectivement vendu la même habitation au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la conclusion de l'emprunt précité, entrent malgré tout en considération pour l'avantage fiscal visé.

Par cette adaptation, les contribuables concernés se voient octroyer une année de plus pour vendre leur habitation précédente. Il peut être convenu de manière raisonnable que ce délai est suffisant pour vendre l'ancienne habitation aux conditions conformes du marché.

Lorsqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle de la conclusion du contrat d'emprunt, il est établi que leur habitation précédente n'est pas encore vendue, plus aucune déduction pour habitation unique et propre n'est autorisée pour la nouvelle habitation à partir de cette même année » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2098/001, SS. 107 und 108).

B.3. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit der Bedingung der einzigen Wohnung, die in den Artikeln 145^{46ter} und 145^{46quater} des EStGB 1992 enthalten ist, mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung befragt, insofern der Steuerpflichtige, wenn er Eigentümer einer anderen Wohnung ist, den Vorteil des « Wohnungsschecks » unter der Voraussetzung wahren kann, dass diese andere Wohnung zum 31. Dezember des Jahres des Abschlusses der Anleihe oder spätestens zum 31. Dezember des folgenden Jahres verkauft wird. Die klagenden Parteien vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan führen an, dass Personen, die eine Anleihe am Ende des Kalenderjahres aufnehmen, wegen des Kriteriums des festen Datums anstelle einer bestimmten Anzahl von Monaten im Vergleich zu Personen, die am Anfang eines Jahres eine Anleihe aufnehmen, unangemessen benachteiligt würden.

B.4. 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.

Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.5.1. Personen, die eine Hypothekenanleihe für den Kauf einer eigenen Wohnung abschließen, befinden sich unabhängig vom Zeitpunkt im Jahr in vergleichbaren Situationen in Bezug auf die fraglichen Bestimmungen, da sie, wenn sie die Bedingungen erfüllen, den Steuervorteil des « Wohnungschecks » in Anspruch nehmen können.

B.5.2. Aus den in B.1.3 und in B.1.4 erwähnten Vorarbeiten geht hervor, dass mit den fraglichen Bestimmungen der Zugang zum Wohneigentum gefördert werden sowie verhindert werden soll, dass Steuerpflichtige, die die Regelung nicht benötigen, das heißt Personen, die Eigentümer von mehreren Wohnungen sind, davon profitieren können. Diese Ziele sind legitim.

B.6. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Dekretgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Der Gerichtshof darf die politischen Entscheidungen des Dekretgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind. Ein Steuergesetz kann außerdem grundsätzlich unterschiedliche Situationen erfassen, indem Kategorien genutzt werden, die nur in vereinfachender Form und annäherungsweise mit der Wirklichkeit übereinstimmen.

B.7.1. Die Festsetzung einer Frist bis zum 31. Dezember des Jahres der Anleiheaufnahme, der das Ende des Steuerjahres darstellt und als Stichtag für eine Reihe anderer diesbezüglicher Vergünstigungen dient, führt zu einem Behandlungsunterschied, der auf einem objektiven Unterscheidungskriterium beruht.

Dieses Kriterium ist im Hinblick auf die verfolgten Ziele sachdienlich. Der Dekretgeber, der sich auf den föderalen Gesetzgeber bezog, wie aus den in B.2.1 erwähnten Vorarbeiten hervorgeht, konnte vernünftigerweise davon ausgehen, dass eine einfache Bedingung des Besitzes einer einzigen Wohnung am 31. Dezember des Jahres der Anleiheaufnahme es ermöglicht, Eigentümer von mehreren Wohnungen von der Inanspruchnahme des « Wohnungsschecks » angemessen auszuschließen.

B.7.2. Wie in B.2.2 erwähnt, handelt es sich um eine Anreizbedingung für die Steuerpflichtigen, die daher in Kenntnis der Sachlage die notwendigen Vorkehrungen treffen können. In den Vorarbeiten wird festgestellt, dass « man [...] also vorsichtig sein [sollte], wenn man seine Wohnung für eine neue verlassen will » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1437/027, S. 68). Angesichts der weitgehenden Ermessensbefugnis des Dekretgebers in Steuersachen ist es nicht unvernünftig, es den Steuerpflichtigen zu überlassen, ihre Immobiliengeschäfte im Hinblick auf alle Bedingungen der verfügbaren Steuervorteile angemessen zu planen. In Anbetracht dieser Elemente stellen die fraglichen Bestimmungen kein Hindernis für die Unterstützung des Zugangs zu Wohneigentum durch einen steuerlichen Anreizmechanismus dar.

B.7.3. Schließlich geht aus den in B.2.3 erwähnten Vorarbeiten hervor, dass der föderale Gesetzgeber die negativen Folgen der Inflexibilität des Datums 31. Dezember sowie die Zeit, die in der Praxis für den Verkauf einer Immobilie benötigt wird, berücksichtigt hat und sich daher dafür entschieden hat, die ursprüngliche Frist um ein weiteres Jahr zu verlängern. Die klagenden Parteien erklären nicht ausreichend, inwiefern eine Frist von einem ganzen Jahr, um den Verkauf einer Immobilie vorzunehmen, unvernünftig kurz wäre. Außerdem ändert der bloße Umstand, dass andere Personen, je nachdem, wann sie ihre Anleihe aufgenommen haben, eine noch längere Frist erhalten, angesichts des in B.7.1 bis B.7.3 Erwähnten nichts daran.

B.8. Die fraglichen Bestimmungen sind vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 145^{46ter} und 145^{46quater} des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch die Artikel 17 und 18 des Dekrets der Wallonischen Region vom 20. Juli 2016 « über die Gewährung eines Steuervorteils für Erwerb der Eigenwohnung: der Wohnungsscheck (‘ Chèque Habitat ’) », verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 21. November 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Frank Meersschaut

(gez.) Pierre Nihoul