

Geschäftsverzeichnissnr. 2700
Urteil Nr. 36/2004 vom 10. März 2004

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Löwen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen und J.-P. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 25. April 2003 in Sachen L. Van Aerschot und J. Jacobs gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 15. Mai 2003 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Löwen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (in der für die Veranlagungsjahre 1998 und 1999 geltenden Fassung) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, dahingehend ausgelegt, daß die Verrechnung der Gewinne aus den in Artikel 90 desselben Gesetzbuches genannten Geschäften mit den anderen besteuerebaren Einkünften gestattet ist, wenn dies für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist, während für die Verluste keine ähnliche Verrechnung gestattet ist, wenn dies für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist? »

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1.1. Die präjudizielle Frage betrifft Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der für die Veranlagungsjahre 1998 und 1999 geltenden Fassung.

Der verweisende Richter wünscht vom Hof zu vernehmen, ob diese Bestimmung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit deren Artikel 172, verstößt, « dahingehend ausgelegt, daß die Verrechnung der Gewinne aus den in Artikel 90 desselben Gesetzbuches genannten Geschäften mit den anderen besteuerebaren Einkünften gestattet ist, wenn dies für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist, während für die Verluste keine ähnliche Verrechnung gestattet ist, wenn dies für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist ».

B.1.2. Aus den Fakten des Verfahrens und der Begründung des Verweisungsurteils geht hervor, daß sich das Verfahren vor dem Tatrichter ausschließlich auf eine Streitsache über Verrichtungen bezieht, die der verweisende Richter als verschiedene Einkünfte im Sinne von Artikel 90 Nr. 10 des EStGB 1992 einstuft, nämlich Mehrwerte, die anlässlich einer entgeltlichen Übertragung auf in Belgien gelegene bebaute Grundstücke oder auf andere dingliche Rechte als Erbbau- oder Erbpachtrechte oder grundstücksähnliche Rechte unter den in diesem Artikel festgelegten Bedingungen erzielt werden.

B.1.3. Gemäß Artikel 171 Nr. 4 Buchstabe e) des EStGB 1992 in der für die Veranlagungsjahre 1998 und 1999 geltenden Fassung sind diese Mehrwerte in Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 des EStGB 1992 grundsätzlich getrennt besteuert zu einem Steuersatz von 16,5 Prozent, « außer wenn die somit errechnete Steuer zuzüglich der Steuer bezüglich der anderen Einkünfte mehr beträgt als diejenige, die sich aus der Anwendung der besagten Artikel auf die Gesamtheit der besteuerten Einkünfte ergeben würde ».

B.2.1. Nach Darlegung des Ministerrates sei die präjudizielle Frage nicht zu beantworten, da Artikel 171 des EStGB 1992 keineswegs die Verrechnung der Gewinne und Verluste vorsehe und ausschließlich dazu diene, den Steuersatz von getrennt zu versteuernden Einkünften festzusetzen, ohne jedoch die Kategorie der Einkünfte zu ändern. Darüber hinaus ist der Ministerrat der Auffassung, daß die Antwort auf die präjudizielle Frage nicht sachdienlich sei für die klagende Partei vor dem verweisenden Richter, da nicht Artikel 171 des EStGB 1992, sondern Artikel 103 des EStGB 1992 auf sie Anwendung finde.

B.2.2. Nach Auffassung der klagenden Partei vor dem verweisenden Richter sei die präjudizielle Frage so umzuformulieren, daß Artikel 171 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 103 desselben Gesetzbuches dem Hof zur Prüfung vorgelegt werde.

B.2.3. In der Regel obliegt es dem verweisenden Richter, die Normen zu bestimmen, die auf ihm unterbreitete Streitsachen anwendbar sind. Wenn dem Hof jedoch Bestimmungen unterbreitet werden, die offensichtlich nicht auf das Hauptverfahren anwendbar sind, muß der Hof die Verfassungsmäßigkeit der betreffenden Bestimmungen nicht prüfen.

Die Parteien dürfen ebenfalls nicht die Tragweite der präjudiziellen Fragen ändern oder ausdehnen.

B.2.4. Aus dem Verweisungsurteil geht hervor, daß der verweisende Richter der Auffassung war, « Artikel 103 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ist anwendbar, der es nicht ermöglicht, Verluste, die bei Verrichtungen entstanden sind, die zu besteuerten verschiedenen Einkünften im Sinne von Artikel 90 Nr. 10 des Gesetzbuches (bebaute Grundstücke) Anlaß geben, von Betriebseinkünften abzuziehen », daß er sich jedoch weiter die Frage stellt, ob

Artikel 171 des EStGB 1992 gegen die in der Frage angeführten Verfassungsbestimmungen verstößt, insofern diese Bestimmung es erlaubt, die darin aufgeführten Einkünfte mit den anderen steuerbaren Einkünften im Sinne von Artikel 6 des EStGB 1992 zusammenzulegen und somit insgesamt statt getrennt zu versteuern, wenn die Zusammenlegung für den Steuerpflichtigen vorteilhafter sei, während es nicht möglich sei, Verluste aus den betreffenden Verrichtungen vom Gesamtbetrag der Nettoeinkünfte abzuziehen, wenn dies für den Steuerpflichtigen von Vorteil sei.

B.2.5. Der Hof beantwortet daher die Frage so, wie sie der verweisende Richter gestellt hat.

B.3.1. Artikel 171 des EStGB 1992 weicht in bezug auf die in diesem Artikel aufgezählten Einkünfte von dem Grundsatz der Zusammenlegung ab, nämlich dem Zusammenrechnen der vier unterschiedlichen Kategorien von Einkünften im Sinne von Artikel 6 des EStGB 1992, wonach das mit der Steuer der natürlichen Personen besteuerbare Einkommen aus den gesamten Nettoeinkünften besteht, nämlich der Summe der Nettoeinkünfte der in dieser Bestimmung aufgezählten Kategorien, das heißt das Einkommen aus Immobiliargütern, das Einkommen aus beweglichen Gütern und Kapitalien, die Berufseinkünfte und die verschiedenen Einkünfte, abzüglich der in den Artikeln 104 bis 116 des EStGB 1992 angeführten abzugsfähigen Kosten. Auf diese Summe wird die Steuer berechnet nach den in den Artikeln 130 ff. festgelegten Regeln, jedoch nachdem noch einige Anpassungen vorgenommen wurden.

Artikel 171 des EStGB 1992 legt eine besondere Berechnungsweise der Steuer und besondere Steuersätze für bestimmte Einkünfte fest, jedoch unter der Bedingung, daß das System der vollständigen Zusammenzählung aller steuerbaren Einkünfte, einschließlich derjenigen, die getrennt versteuert werden können, für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhafter ist.

B.3.2. Mit der fraglichen Bestimmung wollte der Gesetzgeber die strengen Folgen einer strikten Anwendung der Progression der Steuer der natürlichen Personen vermeiden für Steuerpflichtige, die gewisse Einkünfte von eher außergewöhnlicher Art erhalten. Laut den Vorarbeiten bezweckte der Gesetzgeber, « die Progression der Steuer abzubremsen, wenn das steuerbare Einkommen nicht regelmäßige Einkünfte beinhaltet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

Es wurde jedoch hinzugefügt, daß

« in Artikel 23 § 2 [heutiger Artikel 171] ausdrücklich festgelegt wird, daß der Steuerpflichtige die Anwendung der gewöhnlichen Steuerregelung für seine gesamten normalen und Sondereinkünfte im vorstehenden Sinne beantragen kann, wenn die Regelung für ihn vorteilhafter ist (insbesondere wegen seiner Familienauslagen) als die in Artikel 23 vorgesehene Sonderregelung » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/42, S. 127).

B.4. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots schließen 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 Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.5.1. In bezug auf die in B.3.2 erwähnte Zielsetzung ist es gerechtfertigt, nur die Steuerpflichtigen, die die in Artikel 171 des EStGB 1992 aufgezählten Einkünfte erhalten haben, auf der Grundlage einer getrennten Berechnung und zu besonderen Steuersätzen zu besteuern, da auf diese Einkünfte durch diese abweichende Weise der Besteuerung grundsätzlich ein niedrigerer Steuersatz angewandt wird als in dem Fall, wo sie mit den anderen Einkünften zusammengerechnet und zum progressiven Steuersatz besteuert werden. Da der Gesetzgeber jedoch beabsichtigte, dem Steuerpflichtigen den vorteilhaftesten Steuersatz anzubieten, hat er die Zusammenlegung all dieser Einkünfte mit den anderen Einkünften in Artikel 6 des EStGB 1992 vorgesehen, wenn dies sich für den Steuerpflichtigen als vorteilhafter erweist.

Es ist dabei ebenfalls nicht unvernünftig, zu diesem Zeitpunkt etwaige Verluste des Steuerpflichtigen für Einkünfte im Sinne von Artikel 171 nicht zu berücksichtigen, da Artikel 171 des EStGB 1992 nur dazu dient, den Steuertarif - getrennt oder zusammen - der in dieser Bestimmung aufgezählten Nettoeinkünfte festzusetzen. Doch gemäß dem in Artikel 6 des EStGB 1992 vorgesehenen Grundsatz, wonach nur der Nettoanteil der Einkünfte steuerbar ist, wurde der Abzug von Verlusten bereits berücksichtigt bei der Bestimmung der Nettoeinkünfte einer bestimmten Kategorie von Einkünften, und dies im Rahmen der Festsetzung der

Bemessungsgrundlage. Insbesondere bezüglich der verschiedenen Einkünfte im Sinne von Artikel 90 Nr. 10 des EStGB 1992 ist das Nettoeinkommen gemäß den Bestimmungen von Artikel 101 § 2 des EStGB 1992 festzulegen und sind die Verluste gemäß den Bestimmungen von Artikel 103 § 3 desselben Gesetzbuches, wonach Verluste aus solchen Verrichtungen nur von den Gewinnen abziehbar sind, die diese Tätigkeit abwirft, und dies in den fünf darauffolgenden Besteuerungszeiträumen, abzuziehen.

B.5.2. Die Maßnahme ist ebenfalls nicht als unverhältnismäßig anzusehen.

Zunächst ermöglicht es Artikel 171 des EStGB 1992, für die in diesem Artikel aufgezählten Einkünfte in den Genuß eines in der Regel niedrigeren Steuertarifs zu gelangen.

Ferner ist es sehr wohl möglich, die Verluste abzuziehen, die sich aus Verrichtungen im Sinne von Artikel 90 Nr. 10 des EStGB 1992 ergeben, so wie in B.3.2 dargelegt wurde. Darüber hinaus können diese Verluste während der fünf folgenden Besteuerungszeiträume von den Gewinnen abgezogen werden (Artikel 103 des EStGB 1992), so daß in dem Fall, wo die Verrichtungen im Sinne von Artikel 90 Nr. 10 des EStGB 1992 zu einem Verlust führen, dieser mit den Gewinnen verrechnet werden kann, die der Steuerpflichtige aus dieser Tätigkeit in jedem der fünf folgenden Besteuerungszeiträume erzielt.

Würde man es erlauben, die betreffenden Verluste vom Gesamtbetrag des steuerbaren Einkommens abzuziehen, wie es die klagende Partei vor dem verweisenden Richter im wesentlichen beantragt, so würde man nicht nur gegen den allgemeinen Grundsatz von Artikel 6 des EStGB 1992 verstoßen, wonach nur das Nettoeinkommen steuerbar ist, sondern auch eine Änderung der Höhe der Bemessungsgrundlage vornehmen, was nicht mit den Bestimmungen von Artikel 171 des EStGB 1992 bezweckt wurde, mit denen den Steuerpflichtigen lediglich eine vorteilhafte Tariffestsetzung gewährt wurde.

B.6. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 171 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit deren Artikel 172.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 10. März 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts