

Geschäftsverzeichnismrn. 5437, 5442 und 5444
Entscheid Nr. 63/2013 vom 8. Mai 2013

ENTSCHEID

In Sachen: Klagen auf Nichtigkeitserklärung der Artikel 41 A Nr. 4 und 51 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (in Bezug auf die Artikel 145/24 § 2 und 535 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), erhoben von Wouter Van Den Bosch, von Veerle Linseele und Henk Smets und von Robrecht Heirbaut und Caroline Van Gutschoven.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 27. Juni 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 28. Juni 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Wouter Van Den Bosch, wohnhaft in 8700 Tielt, Plantinstraat 13, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 41 A Nr. 4 und 51 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (in Bezug auf die Artikel 145/24 § 2 und 535 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2011, vierte Ausgabe.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Juni 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Juli 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Veerle Linseele und Henk Smets, wohnhaft in 2850 Boom, O.-L.-Vrouwstraat 1, Klage auf Nichtigerklärung derselben Gesetzesbestimmungen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Juni 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Juli 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Robrecht Heirbaut und Caroline Van Gutschoven, wohnhaft in 3050 Oud-Heverlee, Bogaardenstraat 7, Klage auf Nichtigerklärung derselben Gesetzesbestimmungen.

Diese unter den Nummern 5437, 5442 und 5444 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht und die klagenden Parteien haben Erwiderungsschriftsätze eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 28. Februar 2013

- erschienen

. Wouter Van Den Bosch, klagende Partei in der Rechtssache Nr. 5437, persönlich,

. Henk Smets, klagende Partei in der Rechtssache Nr. 5442, persönlich,

. RÄin T. Van der Straeten, und RÄin A.-S. Vanwinsen *loco* RA T. Vermeir, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 5444,

. RA A. Colaert *loco* RA P. Declercq, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter E. Derycke und J.-P. Snappe Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigklärung der Artikel 41 A Nr. 4 und 51 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen.

Artikel 41 A Nr. 4 hebt Paragraph 2 von Artikel 145/24 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) auf, in dem eine Steuerermäßigung für Investitionen in Niedrigenergiewohnungen, Passivwohnungen und Nullenergiewohnungen vorgesehen war.

Artikel 51 fügt in dasselbe Gesetzbuch einen neuen Artikel 535 ein, mit dem eine Übergangsregelung festgelegt wird.

Die angefochtenen Bestimmungen sind ab dem Steuerjahr 2013 anwendbar (Artikel 52 Absatz 4 des vorerwähnten Gesetzes vom 28. Dezember 2011).

B.1.2. Artikel 41 A Nr. 4 bestimmt:

« Artikel 145/24 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch das Gesetz vom 10. August 2001 und abgeändert durch die Gesetze vom 5. August 2003, 31. Juli 2004, 27. Dezember 2005, 27. Dezember 2006, 27. April 2007, 27. März 2009 und 23. Dezember 2009, wird wie folgt abgeändert:

A. [...]

4. Paragraph 2 wird aufgehoben ».

Artikel 51 bestimmt:

« Titel X desselben Gesetzbuches wird durch einen Artikel 535 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Art. 535. Artikel 145/24 § 2, so wie er vor seiner Aufhebung durch Artikel 41 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen bestand, bleibt auf Wohnungen anwendbar, für die die in Absatz 5 der vorerwähnten Bestimmung erwähnte Bescheinigung spätestens am 31. Dezember 2011 ausgestellt wurde.

Bescheinigungen erwähnt in Artikel 145/24 § 2 Absatz 5, so wie er vor seiner Aufhebung durch Artikel 41 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener

Bestimmungen bestand, die im Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 29. Februar 2012 von der zuständigen Regionalverwaltung, von einer für das Kalenderjahr 2011 vom König zugelassenen Einrichtung oder von einer in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässigen ähnlichen Einrichtung oder zuständigen Verwaltung ausgestellt wurden, gelten für die Anwendung dieses Artikels als am 31. Dezember 2011 ausgestellt unter der Bedingung, dass der Antrag auf Erhalt dieser Bescheinigung spätestens am 31. Dezember 2011 bei dieser Verwaltung oder Einrichtung eingereicht wurde.

Artikel 178 ist auf die Beträge anwendbar, die in Artikel 145/24 § 2 Absatz 7, so wie er vor seiner Aufhebung durch Artikel 41 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen bestand, genannt sind. ' ».

B.2.1. Der Abänderungsantrag, der unter anderem zu dem angefochtenen Artikel 41 A Nr. 4 geführt hat, wurde wie folgt begründet:

« Bezüglich der föderalen Steuerermäßigungen für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung wird vorgeschlagen, diese ab 2012 zu verringern in Bezug auf Ausgaben für die Dachisolierung und sie im Übrigen abzuschaffen.

Die rationelle Energienutzung gehört gemäß dem Sondergesetz vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen zu den Angelegenheiten, für die die Regionen zuständig sind. Im Abkommen über die sechste Staatsreform wurde vereinbart, dass eine Reihe von Steuerausgaben auf die Regionen übertragen werden. Außerdem kann die Föderalbehörde gemäß diesem Abkommen zur Vermeidung einer Einmischung in die Angelegenheiten, die zum Zuständigkeitsbereich der Regionen gehören, ab dem Haushalt 2012 die steuerlichen Anreize, die sie in diesen Angelegenheiten gewährt, beenden.

Daher wird vorgeschlagen, ab 2012 nur noch einen Steuervorteil für die Isolierung von Dächern bestehender Wohnungen zu gewähren. Die Dachisolierung wird nämlich als die kosteneffizienteste Investition auf dem Gebiet der Energieeinsparung angesehen.

Gewisse Steuerpflichtige hatten sich am 28. November 2011, das heißt dem Zeitpunkt, zu dem die Regierung ihre Absicht bekannt gab, die Steuerermäßigungen für die meisten Ausgaben zu streichen, jedoch bereits vertraglich verpflichtet, im darauf folgenden Jahr bestimmte Investitionen zur Energieeinsparung in ihrer Wohnung durchführen zu lassen. Damit die Finanzplanung dieser Steuerpflichtigen nicht gefährdet wird, ist es gerechtfertigt, die Steuerermäßigung noch für andere Ausgaben als Ausgaben für die Dachisolierung, die 2012 getätigt werden, zu gewähren, vorausgesetzt, dass sie Bestandteil eines Vertrags sind, der vor dem 28. November 2011 unterschrieben wurde.

[...]

Die Steuerermäßigung für Niedrigenergiewohnungen, Passivwohnungen und Nullenergiewohnungen wird ab dem Steuerjahr 2013 abgeschafft. Die Steuerermäßigung wird jedoch weiter gewährt für die Wohnungen, für die spätestens am 31. Dezember 2011 eine Bescheinigung ausgestellt wurde. Hierzu wird in Titel X des EStGB 1992 eine spezifische Übergangsbestimmung eingefügt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1952/004, SS. 29-30).

B.2.2. Der Abänderungsantrag, der zu dem angefochtenen Artikel 51 geführt hat, wurde wie folgt begründet:

«Die Steuerermäßigung für Niedrigenergiewohnungen, Passivwohnungen und Nullenergiewohnungen (Artikel 145/24 § 2 des EStGB 1992) wird aufgehoben. Wohnungen, für die spätestens am 31. Dezember 2011 keine Bescheinigung Niedrigenergiewohnung, Passivwohnung oder Nullenergiewohnung ausgestellt wurde, kommen für die Steuerermäßigung nicht mehr in Frage. Für die im Jahr 2011 oder früher zertifizierten Wohnungen wird die Steuerermäßigung jedoch weiterhin aufgrund einer Übergangsbestimmung gewährt (Entwurf von Artikel 535 des EStGB 1992).

Man muss sich dessen bewusst sein, dass die administrative Handhabung der Zertifizierung von Niedrigenergiewohnungen, Passivwohnungen und Nullenergiewohnungen eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen kann. Daher wird vorgeschlagen, den Regionalverwaltungen und den Einrichtungen, die für 2011 zugelassen wurden, noch bis zum 29. Februar 2012 Zeit zu lassen, um die Antragsakten, die spätestens am 31. Dezember 2011 eingereicht wurden, zu bearbeiten und gegebenenfalls eine Bescheinigung Niedrigenergiewohnung, Passivwohnung oder Nullenergiewohnung auszustellen. Zur Anwendung der Steuerermäßigung gelten diese Bescheinigungen als Bescheinigungen, die bis zum 31. Dezember 2011 ausgestellt wurden, so dass die betroffenen Steuerpflichtigen noch die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen können » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1952/004, S. 35).

B.3. Im ersten Klagegrund in den Rechtssachen Nrn. 5437 und 5442 und im zweiten Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 5444 wird dem Gesetzgeber vorgeworfen, dass er gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, indem er eine Übergangsregelung einführe, die zu ungerechtfertigten Behandlungsunterschieden zwischen den Steuerpflichtigen führe, die sich vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes vertraglich dazu verpflichtet hätten, Bau- oder Renovierungsarbeiten durchführen zu lassen, um ihren Energieverbrauch zu senken oder eine Wohnung mit geringem Energieverbrauch zu erwerben.

B.4.1. Wenn der Gesetzgeber eine Änderung der Politik als notwendig erachtet, kann er den Standpunkt vertreten, dass sie mit sofortiger Wirkung durchgeführt werden muss, und ist er grundsätzlich nicht verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen. Gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung wird nur verstoßen, wenn die Übergangsregelung oder ihr Fehlen zu einem Behandlungsunterschied führt, für den es keine vernünftige Rechtfertigung gibt, oder wenn der Vertrauensgrundsatz übermäßig verletzt wird. Letzteres ist der Fall, wenn die rechtmäßigen Erwartungen einer bestimmten Kategorie von Rechtsunterworfenen missachtet werden, ohne dass ein zwingender Grund allgemeinen Interesses vorliegt, der das Fehlen einer zu ihren Gunsten eingeführten Übergangsregelung rechtfertigen kann.

B.4.2. Dies gilt umso mehr in Steuerangelegenheiten, wo der Gesetzgeber über einen breiten Ermessensspielraum verfügt, auch wenn er beschließt, einem Steuervorteil ein Ende zu

setzen, und darüber entscheidet, ob diese Abschaffung die Einführung einer Übergangsregelung erfordert.

Wenn der Gesetzgeber - selbst in Steuerangelegenheiten - eine Übergangsbestimmung zugunsten einer Kategorie von Personen einführt, darf er jedoch keinen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied in Bezug auf eine Kategorie von Personen, die sich in einer gleichartigen Situation befinden würden, zustande bringen.

B.5. Die klagenden Parteien üben Kritik an dem Behandlungsunterschied zwischen den Steuerpflichtigen, die sich vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes verpflichtet hätten, eine Wohnung zu kaufen oder die Bau- oder Renovierungsarbeiten im Sinne von Artikel 145/24 § 2 des EStGB 1992 durchführen zu lassen, je nachdem, ob sie ihre Konformitätsbescheinigung vor dem 1. Januar oder gegebenenfalls vor dem 1. März 2012 erhalten hätten. Nur die Ersteren würden weiter in den Genuss der Steuerermäßigung gelangen, so wie sie vor ihrer Aufhebung durch das angefochtene Gesetz vorgesehen gewesen sei. Den Steuerpflichtigen hingegen, die vor der Veröffentlichung des Gesetzes einen Kauf- oder Werkvertrag geschlossen hätten, vor dem 1. Januar oder vor dem 1. März 2012 jedoch keine Konformitätsbescheinigung vorlegen könnten, werde die Steuerermäßigung, die zum Zeitpunkt des Abschlusses ihres Vertrags in Kraft gewesen sei, verweigert.

B.6. Durch die Annahme der Übergangsmaßnahme hat der Gesetzgeber versucht, die Rechtssicherheit zu wahren, indem er dafür sorgte, dass die rechtmäßigen Erwartungen gewisser Steuerpflichtiger erfüllt würden unter Berücksichtigung der Notwendigkeit, die strittige Regelung der Steuerermäßigung angesichts der Wirtschafts- und Haushaltslage zu beenden.

Die Frage, ob der angeprangerte Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt ist, muss unter Berücksichtigung dieser Zielsetzung beurteilt werden.

B.7. Der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist ausschlaggebend, um zu bestimmen, ob der Steuerpflichtige rechtmäßig erwarten konnte, eine Steuerermäßigung für die aufgrund dieses Vertrags durchgeführten Arbeiten oder für den Kauf der Wohnung, die den Gegenstand des Vertrags bildet, zu erhalten.

Indem der Gesetzgeber als Unterscheidungskriterium das Datum, zu dem man die Bescheinigung erhalten hat, berücksichtigt, ermöglicht er es, dass Kategorien von Steuerpflichtigen, die auf allen Ebenen miteinander vergleichbar sind, unterschiedlich behandelt werden wegen Ereignissen, auf die sie gegebenenfalls keinen Einfluss haben, wie Verzögerungen auf der Baustelle, die auf den Unternehmer oder auf einen Fall höherer Gewalt

zurückzuführen sind, oder wegen Umständen, die keine Auswirkungen auf die Eröffnung des Rechtes auf eine Steuerermäßigung aufgrund von Artikel 145/24 § 2 des EStGB 1992 hatten, wie der Umfang der durchzuführenden Arbeiten.

B.8.1. Dieser Behandlungsunterschied belastet übermäßig die Steuerpflichtigen, die von der Übergangsregelung ausgeschlossen sind, obwohl sie ihren Werkvertrag vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes geschlossen haben. Während der vollständige Vorteil der Steuerermäßigung zugunsten der Personen, die in den Genuss der Übergangsmaßnahme gelangen, aufrechterhalten bleibt, müssen diese Steuerpflichtigen nämlich vollständig auf die Steuerermäßigung verzichten, die sie in Anspruch nehmen konnten und auf die sie sich rechtmäßig stützen konnten bei der Berechnung der Finanzierung ihres Kaufs oder der Arbeiten, die sie in Auftrag gegeben haben und die nur zu erheblichen Mehrkosten geändert werden können.

Daraus ergibt sich, dass die Folgen von Artikel 51 des angefochtenen Gesetzes unverhältnismäßig sind, indem die Abschaffung des Steuervorteils nicht vorhersehbar war für diejenigen, auf die es Anwendung findet, so dass sie ihr Handeln nicht anpassen konnten, während dieses Element eine ausschlaggebende Rolle bei dem Abschluss des Kauf- oder Werkvertrags, an den sie fortan gebunden sind, spielen konnte.

B.8.2. Obwohl es rechtens ist, dass der Gesetzgeber von den Steuerpflichtigen, damit sie, und sei es nur zeitweilig, in den Genuss der Steuerermäßigung gelangen, verlangt hat, den Beweis zu erbringen, dass die von ihnen getätigten Ausgaben tatsächlich zu einer Ermäßigung ihres Energieverbrauchs geführt haben, ist es hingegen offensichtlich unvernünftig zu verlangen, dass dieser Beweis grundsätzlich vor dem Ende des Steuerjahres erbracht wird, in dessen Verlauf die Arbeiten begonnen haben, und spätestens vor dem 1. März des darauf folgenden Jahres.

Es deutet nämlich nichts darauf hin, dass es unmöglich oder übertrieben schwer gewesen wäre, vorzusehen, dass die Steuerpflichtigen, die die in Artikel 145/24 § 2 des EStGB 1992 vorgesehenen Ausgaben aufgrund eines Vertrags, der vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes unterschrieben wurde, getätigt haben, die Steuerermäßigung erhalten könnten, sobald sie den Beweis erbringen, dass sie die Bescheinigung erhalten haben.

B.9. Der angefochtene Artikel 51 verletzt auf übermäßige Weise die rechtmäßigen Erwartungen gewisser Steuerpflichtiger, ohne dass ein zwingender Grund allgemeinen Interesses das Fehlen einer zu ihren Gunsten eingeführten Übergangsregelung rechtfertigen kann, und verstößt somit gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Der erste Klagegrund in den Rechtssachen Nrn. 5437 und 5442 und der zweite Teil des einzigen Klagegrunds in den Rechtssache Nr. 5444 sind begründet. Indem der Gesetzgeber, als er eine Übergangsregelung für die Wohnungen vorsah, für die die Konformitätsbescheinigung zu einem bestimmten Datum ausgestellt worden war, es versäumt hat, diese Übergangsregelung ebenfalls für die Wohnungen zu gewähren, für die vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes ein Kauf- oder Werkvertrag geschlossen worden war, hat er einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied bestehen lassen. Folglich müssen die letztgenannten Wohnungen für die Gewährung der ab dem Steuerjahr 2013 aufgehobenen Steuerermäßigung in Betracht gezogen werden.

B.10. Da die anderen von den klagenden Parteien vorgebrachten Beschwerdegründe nicht zu einer weiter gehenden Nichtigerklärung führen können, brauchen sie nicht geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 51 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen für nichtig, insofern er die Steuerpflichtigen, die sich vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes vertraglich zum Erwerb einer Wohnung oder zur Durchführung der in Artikel 145/24 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erwähnten Arbeiten verpflichtet haben, völlig vom Vorteil der Übergangsmaßnahme, die er einführt, ausschließt;

- weist die Klagen im Übrigen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 8. Mai 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt