

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 6420

Entscheid Nr. 74/2017
vom 15. Juni 2017

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Arlon.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und E. De Groot, und den Richtern J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 20. April 2016 in Sachen der Eheleute D. Verdun-Bastogne gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 28. April 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Arlon, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahin ausgelegt, dass er die Veranlagung als verschiedene Einkünfte bei Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen bestehenden Privatvermögens ausschließt, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der auf das Steuerjahr 2011 anwendbaren Fassung, der bestimmt:

« Verschiedene Einkünfte sind:

1. unbeschadet der Bestimmungen der Nummern 8 und 10 Gewinne oder Profite ungeachtet ihrer Bezeichnung, die selbst gelegentlich oder zufällig außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit aus irgendwelchen Leistungen, Geschäften oder Spekulationen oder aus Dritten gegenüber erbrachten Diensten hervorgehen, ausschließlich der Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen bestehenden Privatvermögens,

[...] ».

B.2. Gemäß Artikel 171 Nr. 1 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 in der auf das Steuerjahr 2011 anwendbaren Fassung sind die in Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 erwähnten verschiedenen Einkünfte in Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 des EStGB 1992 grundsätzlich getrennt steuerpflichtig zum Steuersatz von 33 Prozent, « außer wenn die derart

berechnete Steuer erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die aus der Anwendung vorerwähnter Artikel auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte hervorgehen würde ».

Durch Artikel 171 des EStGB 1992 wollte der Gesetzgeber die strengen Folgen vermeiden, die die strikte Anwendung der Progression der Steuer der natürlichen Personen für die Steuerpflichtigen haben würde, die gewisse Einkünfte von eher außergewöhnlicher Art erzielen. Gemäß den Vorarbeiten wollte der Gesetzgeber « die Progression der Steuer bremsen, wenn das steuerpflichtige Einkommen Einkünfte umfasst, die nicht regelmäßig sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 85; ebenda, Nr. 264/42, S. 126).

B.3.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit dieser Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung befragt, dahin ausgelegt, dass sie die Veranlagung als verschiedene Einkünfte bei Verrichtungen der normalen Verwaltung eines Privatvermögens, das aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen bestehe, ausschließe, jedoch nicht die Verrichtungen der normalen Verwaltung eines Privatvermögens, das aus immateriellen beweglichen Gütern bestehe, die folglich steuerbar seien.

B.3.2. Daraus geht hervor, dass nur die letzten Wörter von Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 in Frage gestellt werden, insofern dadurch gelegentliche Gewinne oder Profite, die sich aus « Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen bestehenden Privatvermögens » ergeben, von der Veranlagung als verschiedene Einkünfte befreit würden.

B.4. Die Streitsache vor dem vorlegenden Richter betrifft die Veranlagung als verschiedene Einkünfte der gelegentlichen Einkünfte, die sich aus der Abtretung in Form einer Quasi-Einbringung eines Handelsgeschäfts als Apotheke in eine PGmbH ergebe, die durch die Überlasserin gegründet wurde und deren Gesellschaftszweck insbesondere im Betrieb und der Vermietung von Apotheken besteht. Dieses durch Erbfolge erworbene Handelsgeschäft befand sich während fast 40 Jahren im Besitz der Überlasserin. Der vorlegende Richter war der Auffassung, dass die somit generierten Einkünfte nicht Bestandteil einer Berufstätigkeit waren.

B.5. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

Der Grundsatz der Gleichheit in Steuerangelegenheiten verbietet es dem Gesetzgeber nicht, gewissen Steuerpflichtigen einen Steuervorteil zu gewähren, sofern der somit eingeführte Behandlungsunterschied vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.6. Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage sowie aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Gerichtshof gebeten wird, die Steuerpflichtigen, die von der Besteuerung von gelegentlichen Gewinnen oder Profiten aus Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen bestehenden Privatvermögens befreit würden, einerseits mit den Steuerpflichtigen, die aufgrund von verschiedenen Einkünften wegen gelegentlicher Gewinne oder Profite aus einer Verrichtung in Bezug auf ein immaterielles bewegliches Gut, wie etwa ein Handelsgeschäft, besteuert würden, andererseits zu vergleichen. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, handelt es sich hierbei um Kategorien, die sowohl identifizierbar als auch vergleichbar sind.

B.7.1. In der fraglichen Bestimmung wird der Inhalt von Artikel 67 Nr. 1 des EStGB 1964 übernommen, in dem selbst der Inhalt von Artikel 17 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. November 1962 zur Reform der Einkommensteuern übernommen worden war (nachstehend: Gesetz vom 20. November 1962).

B.7.2.1. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 17 des Gesetzes vom 20. November 1962 geht hervor, dass der Gesetzgeber die Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines Privatvermögens von der Besteuerung ausschließen wollte:

« Die Verwaltung eines Vermögens unterscheidet sich in der Tat von der Ausübung einer gewinnbringenden Tätigkeit oder der Spekulation, sowohl durch die Art der Güter - das heißt unbewegliche Güter, Wertpapiere im Portefeuille, bewegliche Sachen (alles Güter, aus denen normalerweise ein Privatvermögen besteht) -, als auch durch die Art der Handlungen, die in Bezug auf diese Güter verrichtet werden; es sind Handlungen, die eine sorgfältig handelnde Person verrichtet, nicht nur zur laufenden Verwaltung, sondern auch im Hinblick auf die Erzielung eines Gewinns, die Realisierung und die Wiederanlage von Vermögensbestandteilen, das heißt der Güter, die sie durch Erbfolge, Schenkung oder

persönliches Sparen, oder aber durch eine Wiederanlage von veräußerten Gütern erworben hat » (*Parl. Dok.*, Senat, 1961-1962, Nr. 366, S. 147).

Die « unbeweglichen Güter, Wertpapiere im Portefeuille und beweglichen Sachen », die in Artikel 17 § 1 Nr. 1 *in fine* des vorerwähnten Gesetzes vom 20. November 1962 erwähnt werden, hat der Steuergesetzgeber folglich verstanden als « Güter, aus denen normalerweise ein Privatvermögen besteht » (ebenda).

B.7.2.2. In Artikel 17 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. November 1962 war hingegen die Veranlagung der « Gewinne oder Profite aus einzelnen lukrativen Verrichtungen, die den Rahmen der einfachen Verwaltung eines Vermögens übersteigen » (ebenda, S. 148) vorgesehen, die vorher nicht steuerbar waren:

« Die betreffenden Einkünfte sind in erster Linie Profite aus gelegentlichen, zufälligen Verrichtungen oder solchen, die nicht häufig genug vorkommen, um eine wirkliche Beschäftigung darzustellen.

Diese Verrichtungen können besonders lukrativ sein, und es ist nicht gerecht, dass in einem System mit einer einzigen Steuer der Nettoertrag solcher Verrichtungen jeglicher Besteuerung entgeht, umso weniger, als gewisse Verrichtungen dieser Art - insbesondere im Bereich der Spekulation - bisweilen kaum interessant sind.

Die betreffenden Einkünfte können aus verschiedenen Quellen stammen: Leistungen zugunsten eines Dritten, Verrichtungen kommerzieller oder industrieller Art, Spekulationen auf Ware, gelegentliche Beratungen, usw., doch es ist davon auszugehen, dass die Gewinne oder Profite aus Verrichtungen, die Bestandteil einer regelmäßigen Berufstätigkeit sind, hiermit nicht gemeint sind.

Im Übrigen wird ausdrücklich hervorgehoben, dass die Ergebnisse der normalen Verwaltung eines Privatvermögens, das aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen besteht, nicht der Steuer unterliegen werden.

Diesbezüglich ändert sich nichts an der bestehenden Regelung » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 77).

B.7.2.3. Daraus ergibt sich, dass Artikel 17 des Gesetzes vom 20. November 1962:

« 1. die Profite aus Verrichtungen betrifft, die der Steuer entgehen wegen ihrer gelegentlichen oder zufälligen Beschaffenheit, während das heutige Gesetz nur lukrative Beschäftigungen betrifft;

2. ausdrücklich die Befreiung zugunsten von Verrichtungen in Bezug auf die Verwaltung eines Privatvermögens bestätigt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/42, S. 104).

B.8. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Grundlage der Steuer der natürlichen Personen sowie die Steuerbefreiungen festzulegen. Er verfügt in diesem Sachbereich über einen breiten Ermessensspielraum. Es obliegt nicht dem Gerichtshof, darüber zu urteilen, ob diese Befreiungen sachdienlich oder wünschenswert sind.

B.9.1. Die Besteuerbarkeit als verschiedene Einkünfte von gleich welchen Gewinnen oder Profiten - selbst gelegentliche oder zufällige - außerhalb des Rahmens einer Berufstätigkeit wurde eingeführt durch Artikel 17 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. November 1962, dessen Inhalt in Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 übernommen wurde, wobei diese Einkünfte grundsätzlich zum Satz von 33 Prozent zu besteuern sind gemäß Artikel 171 Nr. 1 Buchstabe *a*) des EStGB 1992.

In den letzten Wörtern von Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 werden jedoch gelegentliche Gewinne oder Profite aus Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen bestehenden Vermögens aus der Qualifikation als verschiedene Einkünfte ausgeschlossen und folglich von der Besteuerung befreit.

Diese Bestimmung weicht folglich von dem im ersten Teil von Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 vorgesehenen Grundsatz der Besteuerung aller gelegentlichen Gewinne oder Profite als verschiedene Einkünfte ab. Diese Ausnahme zur Steuer ist strikt auszulegen.

B.9.2. Indem er die von den « Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines Privatvermögens » betroffenen Güter, die Anlass zu einer Steuerbefreiung geben können, erschöpfend aufgelistet hat, hat der Gesetzgeber in den letzten Wörtern von Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 die immateriellen beweglichen Güter, wie ein Handelsgeschäft, von dem Vorteil dieser Befreiung ausgeschlossen (Kass., 24. Oktober 1975, *Pas.*, 1976, I, S. 244; Kass., 10. September 2010, *Pas.*, 2010, Nr. 507).

B.9.3. Der in B.6 beschriebene Behandlungsunterschied entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

Im Gegensatz zu dem, was die vor dem vorlegenden Richter klagenden Parteien anführen, geht nämlich aus den in B.7.2 zitierten Vorarbeiten hervor, dass die in der fraglichen Bestimmung enthaltene Befreiung unter Bezugnahme auf Güter, aus denen normalerweise das Privatvermögen einer sorgfältig handelnden Person besteht, festgelegt wurde.

Indem nur gelegentliche Gewinne oder Profite aus Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines aus « unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen » bestehenden Privatvermögens von der Besteuerung befreit sind, konnte der Gesetzgeber auf rechtmäßige Weise den Vorteil der Steuerbefreiung auf die Güter begrenzen, aus denen ein Privatvermögen meist besteht und die folglich Anlass zu gelegentlichen Gewinnen oder Profiten aus der « normalen Verwaltung » dieses Vermögens geben können.

B.10. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf das Steuerjahr 2011 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 15. Juni 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) J. Spreutels