

Geschäftsverzeichnisnr. 6746
Entscheid Nr. 23/2018 vom 22. Februar 2018

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit dessen Artikel 257, in der in der Region Brüssel-Hauptstadt anwendbaren Fassung, gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem Präsidenten J. Spreutels, dem emeritierten Präsidenten E. De Groot gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, und den Richtern J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 6. Oktober 2017 in Sachen Vincent Bernard gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 19. Oktober 2017 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit dessen Artikel 257, so wie sie in der Region Brüssel-Hauptstadt anwendbar sind, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er dem allein stehenden Steuerpflichtigen, der seine Kinder in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringt, unter keiner Bedingung die Möglichkeit bietet, eine teilweise Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in Bezug auf das unbewegliche Gut, das von ihm bewohnt wird, zu genießen? ».

Am 7. November 2017 haben die referierenden Richter T. Giet und R. Leysen in Anwendung von Artikel 72 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof den Gerichtshof davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, vorzuschlagen, die Untersuchung der Rechtsache durch einen Vorverfahrensentscheid zu erledigen.

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Der vorliegende Richter befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in Verbindung mit Artikel 257 desselben Gesetzbuches, so wie sie in der Region Brüssel-Hauptstadt anwendbar sind, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, « insofern er dem allein stehenden Steuerpflichtigen, der seine Kinder in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringt, unter keiner Bedingung die Möglichkeit bietet, eine teilweise Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in Bezug auf das unbewegliche Gut, das von ihm bewohnt wird, zu genießen ».

B.2. In seinem Entscheid Nr. 63/2011 vom 5. Mai 2011 hat der Gerichtshof für Recht erkannt:

« Artikel 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in Verbindung mit dessen Artikeln 257 und 258, so wie sie in der Wallonischen Region anwendbar sind, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er dem allein stehenden Steuerpflichtigen, der

seine Kinder in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringt, unter keiner Bedingung die Möglichkeit bietet, eine teilweise Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in Bezug auf das unbewegliche Gut, das von ihm bewohnt wird, zu genießen ».

Im Rahmen einer Nichtigkeitsklage, die in Anwendung von Artikel 4 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof infolge des vorerwähnten Entscheids Nr. 63/2011 erhoben worden war, hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 153/2012 vom 13. Dezember 2012 « Artikel 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in Verbindung mit dessen Artikeln 257 und 258, so wie sie in der Wallonischen Region anwendbar sind, für nichtig [erklärt], insofern er dem Steuerpflichtigen, der seine Kinder in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringt, unter keiner Bedingung die Möglichkeit bietet, eine teilweise Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in Bezug auf das unbewegliche Gut, das von ihm bewohnt wird, zu genießen ».

B.3. Artikel 136 Nr. 1 des EStGB 1992 bestimmt:

« Als zu Lasten der Steuerpflichtigen gelten unter der Bedingung, dass sie am 1. Januar des Steuerjahres Mitglied ihres Haushalts sind und während des Besteuerungszeitraums selbst keine Existenzmittel über einen Nettobetrag von 1.800 EUR [Basisbetrag] bezogen haben:

1. ihre Kinder ».

In der in der Region Brüssel-Hauptstadt anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 257 Nr. 3 desselben Gesetzbuches:

« Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden folgende Ermäßigungen gewährt:

[...]

3. eine Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in Bezug auf das unbewegliche Gut, das vom Oberhaupt einer Familie bewohnt wird, zu der mindestens zwei lebende Kinder oder ein Behinderter im Sinne von Artikel 135 Absatz 1 gehören.

Diese Ermäßigung entspricht 10 Prozent für jedes nichtbehinderte Kind zu Lasten und 20 Prozent für jede behinderte Person zu Lasten, einschließlich des Ehepartners.

Kinder, die während der Feldzüge 1914-1918 oder 1940-1945 als Militärpersonen, Widerstandskämpfer, politische Gefangene oder zivile Kriegsoffer verstorben oder verschollen sind, werden gezählt, als ob sie noch am Leben wären ».

B.4. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 63/2011 hat der Gerichtshof geurteilt:

« B.2.1. Der vorliegende Richter befragt den Hof zur Vereinbarkeit von Artikel 136 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, insofern diese Bestimmung, wenn sie so ausgelegt werde, dass sie es nicht erlaube, dass bei Kindern von getrennten Eltern in

steuerrechtlicher Hinsicht ihre beiden Eltern gleichzeitig für ihren Unterhalt aufkommen könnten, einen Behandlungsunterschied zwischen Eltern, die für den Unterhalt ihrer Kinder aufkämen, einführe, je nachdem, ob diese bei ihnen den Wohnsitz hätten oder nicht.

Aus der Verweisungsentscheidung geht hervor, dass die Streitsache vor dem vorlegenden Richter die Verweigerung der Steuerverwaltung betrifft, dem Kläger vor dem vorlegenden Richter die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs für Kinder zu Lasten zu gewähren, mit der Begründung, dass die Kinder, die er in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringe, dennoch ihren Wohnsitz bei seiner ehemaligen Ehegattin hätten.

B.2.2. Folglich ergibt sich der angeführte Behandlungsunterschied nicht aus Artikel 136 des EStGB 1992, sondern aus den Artikeln 257 und 258 desselben Gesetzbuches, die sich auf die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs für Kinder zu Lasten beziehen. Der Behandlungsunterschied ergibt sich jedoch nur aus diesen Bestimmungen in Verbindung mit der Definition für ‘ Kinder zu Lasten ’, die in Artikel 136 des EStGB 1992 enthalten ist, wenn diese Definition auf die Berechnung des Immobiliensteuervorabzugs angewandt wird.

Obwohl das Konzept ‘ Haushalt ’, auf das bei der Bestimmung dessen, was als ‘ Kinder zu Lasten ’ zu verstehen ist, Bezug genommen wird, grundsätzlich einen faktischen Begriff darstellt, (Kass., 12. März 2010, F.09.0023.F), kann dennoch nach Auffassung des vorlegenden Richters hinsichtlich der abwechselnden Unterbringung die Anwendung des Begriffs ‘ Wohnsitz ’ zur Bestimmung des Elternteils, bei dem davon auszugehen ist, dass das Kind zu seinen Lasten ist, ausschlaggebend sein. Dies trifft im vorliegenden Fall zu, da keine Einigung der Parteien bezüglich der steuerrechtlichen Übernahme der Kinder zustande gekommen ist und diesbezüglich ebenfalls keine relevante Gerichtsentscheidung gefällt wurde.

B.2.3. Der Hof beantwortet die präjudizielle Frage in dieser Auslegung.

B.3.1. Der vorlegende Richter nimmt in seiner Verweisungsentscheidung ausdrücklich Bezug auf Artikel 132*bis* des EStGB 1992, der es getrennten Eltern ermöglicht, den Zuschlag zum Steuerfreibetrag für Kinder zu Lasten untereinander aufzuteilen.

Seit seiner Abänderung durch Artikel 279 des Gesetzes vom 27. Dezember 2006 bestimmt dieser Artikel:

‘ Die in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 1 bis 6 erwähnten Zuschläge werden zwischen zwei Steuerpflichtigen aufgeteilt, die nicht Mitglied desselben Haushalts sind, jedoch zusammen die elterliche Gewalt über eines oder mehrere Kinder zu Lasten ausüben, die zu den vorerwähnten Zuschlägen berechtigen und deren Unterbringung gleichmäßig unter den beiden Steuerpflichtigen aufgeteilt ist:

- entweder auf der Grundlage einer registrierten oder vom Richter homologierten Vereinbarung, in der ausdrücklich angegeben ist, dass die Unterbringung dieser Kinder gleichmäßig unter den beiden Steuerpflichtigen aufgeteilt ist und dass diese bereit sind, die Zuschläge zum Steuerfreibetrag für diese Kinder aufzuteilen,

- oder auf der Grundlage einer gerichtlichen Entscheidung, in der ausdrücklich angegeben ist, dass die Unterbringung dieser Kinder gleichmäßig unter den beiden Steuerpflichtigen aufgeteilt ist.

In diesem Fall werden die in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 1 bis 5 erwähnten Zuschläge, zu denen diese Kinder berechtigen und die festgelegt werden ungeachtet dessen, ob es noch andere Kinder in dem Haushalt gibt, von dem sie ein Mitglied sind, jedem dieser Steuerpflichtigen zur Hälfte zuerkannt.

In dem in Absatz 1 erwähnten Fall wird der in Artikel 132 Absatz 1 Nr. 6 erwähnte Zuschlag zur Hälfte dem Steuerpflichtigen zuerkannt, der die in Artikel 104 Nr. 7 erwähnten Ausgaben für Kinderbetreuung nicht abzieht.

Eine Abschrift der in Absatz 1 erwähnten gerichtlichen Entscheidung oder Vereinbarung muss so lange zur Verfügung der Verwaltung gehalten werden, wie mindestens eines der Kinder, über das die elterliche Gewalt zusammen ausgeübt wird und dessen Unterbringung gleichmäßig aufgeteilt ist, zu den in vorliegendem Artikel erwähnten Zuschlägen berechtigt.

Vorliegender Artikel ist nur anwendbar, wenn spätestens am 1. Januar des Steuerjahres die in Absatz 1 erwähnte Vereinbarung registriert oder homologiert oder die in Absatz 1 erwähnte gerichtliche Entscheidung getroffen ist.

Vorliegender Artikel ist nicht auf die in Absatz 1 erwähnten Zuschläge anwendbar, die sich auf ein Kind beziehen, für das in Artikel 104 Nr. 1 erwähnte Unterhaltsleistungen von einem der vorerwähnten Steuerpflichtigen abgezogen werden '.

B.3.2. Kraft Artikel 3 Absatz 1 Nr. 5 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen ist der Immobiliensteuervorabzug eine Regionalsteuer.

Artikel 4 § 2 desselben Sondergesetzes, ersetzt durch das Sondergesetz vom 13. Juli 2001, bestimmt:

' Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von der in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 5 erwähnten Steuer zu ändern. Sie dürfen jedoch nicht das föderale Katastereinkommen ändern. Die gemeinsame Verwaltung der Daten der patrimonalen Dokumentation erfolgt im Wege eines Zusammenarbeitsabkommens im Sinne von Artikel 92*bis* § 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen '.

B.3.3. In Artikel 4 § 2 des Finanzierungssondergesetzes wird die Befugnis zur Befreiung, die den Regionen in Bezug auf den Immobiliensteuervorabzug erteilt wurde, allgemein definiert. Diese Zuständigkeitserteilung enthält keinen Vorbehalt entsprechend den angewandten Befreiungstechniken, sofern die einheitliche Weise der Festsetzung der Katastereinkommen nicht in Frage gestellt wird.

Damit diese Zuständigkeit einen Sinn hat, muss sie auch die Befugnis umfassen, die Umstände festzulegen, unter denen die Befreiungen anwendbar sind.

Daraus ergibt sich, dass es dem Regionalgesetzgeber obliegt, die Bedingungen festzulegen, unter denen eine Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs gewährt werden kann. Folglich ist er dafür zuständig zu bestimmen, ob die Ermäßigung des

Immobiliensteuervorabzugs für Kinder zu Lasten unter getrennten Eltern, die ihre Kinder in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringen, aufzuteilen ist.

B.3.4. Demzufolge kann der Umstand, dass der föderale Gesetzgeber in Artikel 132*bis* des EStGB 1992 einen Mechanismus zur Aufteilung des Steuerfreibetrags unter getrennten Eltern, die gemeinsam die elterliche Gewalt ausüben und ihre Kinder in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringen, es nicht alleine rechtfertigen, dass ein nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbarer Behandlungsunterschied besteht.

Es handelt sich nämlich um einen Behandlungsunterschied, der aus der Anwendung von Normen verschiedener Gesetzgeber in der Ausübung ihrer eigenen Zuständigkeiten herrührt. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein solcher Unterschied an sich im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung stehen würde. Unbeschadet der etwaigen Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei der Zuständigkeitsausübung hätte die Autonomie, die durch Artikel 4 § 2 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 den Regionen erteilt wurde, keinen Sinn, wenn davon ausgegangen würde, dass in analogen Angelegenheiten ein Behandlungsunterschied zwischen Adressaten von einerseits föderalen Regeln und andererseits regionalen Regeln als solcher im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung stehen würde.

B.4.1. Die fragliche Bestimmung ergibt sich aus Artikel 41 § 4 des Gesetzes vom 20. November 1962 ‘ zur Reform der Einkommensteuern ’, der bestimmte:

‘ Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden folgende Ermäßigungen gewährt:

[...]

3. eine Ermäßigung - in Höhe von 10 % für jedes Kind zu Lasten - des Immobiliensteuervorabzugs in Bezug auf das unbewegliche Gut, das vom Oberhaupt einer Familie bewohnt wird, zu der mindestens zwei lebende Kinder gehören [...] ’.

Während der Vorarbeiten zu diesem Gesetz wurde präzisiert: ‘ Sobald ein zweites Kind vorhanden ist, steigen die Auslagen deutlich an ’ (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/42, S. 180).

B.4.2. Der in Artikel 257 Nr. 3 vorgesehene Steuervorteil dient dazu, den Steuerpflichtigen, die für den finanziellen Unterhalt ihrer Kinder aufkommen, zu helfen. Daher rechtfertigt der bloße Umstand, dass diese nicht zum Haushalt eines allein stehenden Steuerpflichtigen gehören - wie im vorliegenden Fall des geschiedenen Vaters -, weil sie nicht ihren Wohnsitz bei ihm haben, es nicht, dass dieser Vorteil unter keiner Bedingung diesem Steuerpflichtigen teilweise gewährt werden kann, wenn jeder Elternteil zu gleichen Teilen für den Unterhalt der Kinder aufkommt und beide ihre Kinder tatsächlich und in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringen.

B.5. Die präjudizielle Frage ist bejahend zu beantworten ».

B.5. Aus den gleichen Gründen wie in dem vorerwähnten Entscheid Nr. 63/2011 ist die Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 136 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 257 desselben Gesetzbuches, so wie sie in der Region Brüssel-Hauptstadt anwendbar sind, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er dem allein stehenden Steuerpflichtigen, der seine Kinder in gleichmäßig aufgeteilter Weise unterbringt, unter keiner Bedingung die Möglichkeit bietet, eine teilweise Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in Bezug auf das unbewegliche Gut, das von ihm bewohnt wird, zu genießen.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 22. Februar 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) J. Spreutels