

Geschäftsverzeichnisnr. 7370

Entscheid Nr. 90/2021
vom 17. Juni 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 416 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und F. Daoût, und den Richtern P. Nihoul, T. Giet, Y. Kherbache, T. Detienne und D. Pieters, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 18. Februar 2020, dessen Ausfertigung am 26. Februar 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 416 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn diese Bestimmung dahin ausgelegt wird, dass

- der Artikel anwendbar ist, wenn der Mehrwert infolge der Nichterfüllung der in Artikel 47 §§ 2 bis 4 des EStGB 1992 erwähnten Bedingungen während des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, verwirklicht und steuerpflichtig wird,

- während dieser Artikel nicht anwendbar ist, wenn dieser Mehrwert während eines Besteuerungszeitraums, der demjenigen, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, vorangeht, verwirklicht und steuerpflichtig wird? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 416 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992).

B.1.2. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass sich die Ausgangstreitigkeit ausschließlich auf die Anwendung der fraglichen Bestimmung auf die nach Artikel 47 § 6 des EStGB 1992 steuerpflichtig gewordenen Mehrwerte bezieht.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diese Fallgestaltung und bezieht deshalb Artikel 47 § 6 des EStGB 1992 in seine Prüfung ein.

B.2.1. Artikel 416 des EStGB 1992 in der Fassung, die im Ausgangsverfahren anwendbar ist, bestimmt:

« In Abweichung von Artikel 414 und unbeschadet der Anwendung der Artikel 444 und 445 wird auf den Teil der Steuer, der sich proportional auf Mehrwerte, die gemäß Artikel 44bis § 5, 44ter § 5 oder 47 § 6 steuerpflichtig sind oder auf die Investitionsrücklage,

die gemäß Artikel 194^{quater} § 4 steuerpflichtig ist, bezieht, ein Verzugszins geschuldet, der gemäß Artikel 414 ab dem 1. Januar des Jahres berechnet wird, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, für das die Steuerbefreiung gewährt wurde.

In Abweichung von Artikel 414 und unbeschadet der Anwendung der Artikel 444 und 445 wird auf den Teil der Steuer, der sich proportional auf Rücklagen bezieht, die gemäß Artikel 194^{ter} § 4 Absatz 2 aufgrund der Nichteinhaltung der in § 4 Absatz 1 Nr. 3 bis 7^{bis} desselben Artikels erwähnten Bedingungen steuerpflichtig werden, ein Verzugszins geschuldet, der gemäß Artikel 414 ab dem 1. Januar des Jahres berechnet wird, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, für das die Steuerbefreiung gewährt wurde ».

B.2.2. Artikel 47 des EStGB 1992 in der Fassung, die im Ausgangsverfahren anwendbar ist, bestimmt:

« § 1. Wird ein Betrag, der der Entschädigung oder dem Veräußerungswert entspricht, auf nachstehende Weise und binnen nachstehenden Fristen wieder angelegt, gelten Mehrwerte auf immaterielle Anlagen und Sachanlagen, die nicht aufgrund der Artikel 44 § 1 Nr. 2 und § 2, 44^{bis} und 44^{ter} steuerfrei sind und verwirklicht wurden

1. anlässlich eines Schadensfalls, einer Enteignung, einer Eigentumsrequirierung oder eines anderen ähnlichen Ereignisses oder

2. anlässlich einer nicht in Nr. 1 erwähnten Veräußerung von immateriellen Anlagen, für die Abschreibungen steuerlich zugelassen wurden, oder von Sachanlagen und sofern die veräußerten Güter seit mehr als fünf Jahren vor ihrer Veräußerung die Beschaffenheit einer Anlage hatten,

als Gewinne oder Profite des Besteuerungszeitraums, in dem die wieder angelegten Güter erworben oder gebildet werden, und jedes folgenden Besteuerungszeitraums, und zwar proportional zu den Abschreibungen in Bezug auf diese Güter, die jeweils am Ende des ersten Besteuerungszeitraums und jedes folgenden Besteuerungszeitraums zugelassen werden, und gegebenenfalls bis zum Restbetrag zu dem Zeitpunkt, zu dem die Güter nicht mehr zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden, und spätestens bei Einstellung der Berufstätigkeit.

Grundstücke und Bauten, die gemäß den Rechtsvorschriften über den Jahresabschluss der Versicherungsunternehmen im Aktivposten Anlagen gebucht sind, werden Sachanlagen gleichgesetzt.

§ 2. Die Wiederanlage muss in abschreibbare immaterielle Anlagen oder Sachanlagen erfolgen, die in Belgien zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden.

§ 3. Die Wiederanlage muss spätestens bei Einstellung der Berufstätigkeit erfolgen innerhalb einer Frist:

1. von drei Jahren nach Ende des Besteuerungszeitraums, in dem die Entschädigung bezogen wird, für die in § 1 Nr. 1 erwähnten Mehrwerte,

2. von drei Jahren ab dem ersten Tag des Besteuerungszeitraums, in dem die in § 1 Nr. 2 erwähnten Mehrwerte verwirklicht wurden.

§ 4. Erfolgt die Wiederanlage in ein bebautes unbewegliches Gut, ein Schiff oder ein Flugzeug, wird die Wiederanlagefrist in Abweichung von § 3 Nr. 2 auf fünf Jahre erhöht; diese Frist beginnt am ersten Tag des Besteuerungszeitraums, in dem der Mehrwert verwirklicht wurde, oder am ersten Tag des vorletzten Besteuerungszeitraums vor dem, in dem der Mehrwert verwirklicht wurde.

In Abweichung von § 1 wird in den in Absatz 1 erwähnten Fällen der Mehrwert proportional zu dem Betrag der zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Mehrwertes bereits zugelassenen Abschreibungen in Bezug auf das in Wiederanlage erworbene Gut als Gewinn oder Profit des Besteuerungszeitraums betrachtet, in dem er verwirklicht wird.

§ 5. Zur Rechtfertigung des in § 1 erwähnten Besteuerungssystems muss der Steuerpflichtige seiner Einkommensteuererklärung des Steuerjahres, das den Besteuerungszeitraum betrifft, in dem der Mehrwert verwirklicht wird, und jedes späteren Steuerjahres bis zur vollständigen Besteuerung des verwirklichten Mehrwertes eine Aufstellung beifügen, deren Muster vom Minister der Finanzen oder von seinem Beauftragten festgelegt wird.

§ 6. Erfolgt keine Wiederanlage in den Formen und Fristen, die in den Paragraphen 2 bis 4 vorgesehen sind, gilt der verwirklichte Mehrwert oder der noch nicht besteuerte Teil dieses Mehrwertes als Einkommen des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abgelaufen ist ».

B.2.3. Wenn ein Steuerpflichtiger einen Mehrwert bezüglich bestimmter Aktiva realisiert, kann er sich unter den in Artikel 47 des EStGB 1992 geregelten Bedingungen für eine günstige Steuerregelung entscheiden, bei der der verwirklichte Mehrwert nur in gestaffelter Form als Gewinn oder Profit berücksichtigt wird. Diese Art des Vorgehens entspricht einer vorübergehenden Steuerbefreiung oder einem Steueraufschub.

Aus Artikel 47 des EStGB 1992 ergibt sich, dass der Vorteil der gestaffelten Besteuerung eines Mehrwerts nur möglich ist, wenn eine tatsächliche Wiederanlage erfolgt (§ 1) und der Steuerpflichtige dazu seiner Steuererklärung eine jährliche Aufstellung beifügt (§ 5). Diese gestaffelte Berücksichtigung des verwirklichten Mehrwerts als Gewinn oder Profit erfolgt folglich erst in dem Besteuerungszeitraum zum ersten Mal, in dem die tatsächliche Wiederanlage stattfindet, und in den nachfolgenden Besteuerungszeiträumen (§ 1). Diese Wiederanlage in bestimmte Anlagevermögen (§ 2) muss im Übrigen innerhalb einer gesetzlichen Frist, der Wiederanlagefrist, erfolgen (§§ 3-4). Solange keine Wiederanlage stattfindet und die Wiederanlagefrist läuft, hat der Steuerpflichtige *in se* Anrecht auf einen Aufschub der geschuldeten Steuer auf den verwirklichten Mehrwert. Infolge dieser

Vergünstigungsregelung kann die Steuer auf einen verwirklichten Mehrwert je nach der einschlägigen Wiederanlagefrist bis zu höchstens fünf Jahren aufgeschoben werden.

Wenn eine Wiederanlage nicht erfolgt und auch die fragliche Wiederanlagefrist abgelaufen ist, gilt der verwirklichte Mehrwert als Einkommen des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abgelaufen ist (§ 6). In diesem Fall schuldet der Steuerpflichtige Verzugszinsen ab dem Besteuerungszeitraum, in dem der Mehrwert verwirklicht wurde.

B.2.4. Der Minister der Finanzen hat die Anwendung der fraglichen Bestimmung in Verbindung mit Artikel 47 § 6 des EStGB 1992 wie folgt näher erläutert:

« Compte tenu de la formulation explicite du Code, si la plus-value réalisée a déjà été intégralement imposée avant la période imposable au cours de laquelle le délai de remploi expire, les intérêts de retard visés ne s'appliquent pas » (*Ann.*, Kammer 2013-2014, CRIV 53 – COM 910, S. 27).

Bei dieser Auslegung bezüglich Artikel 416 des EStGB 1992 werden keine Verzugszinsen geschuldet, wenn der verwirklichte Mehrwert in einem Besteuerungszeitraum steuerpflichtig wird, der dem Besteuerungszeitraum vorangeht, in dem die Wiederanlagefrist abläuft.

B.3. Aus der Entstehungsgeschichte hinsichtlich der fraglichen Bestimmung geht hervor, dass ihr Artikel 306*bis* des früheren Einkommensteuergesetzbuches zugrunde liegt. Mit dieser Bestimmung wollte der Gesetzgeber einerseits einen Steuerpflichtigen, der Anrecht auf eine Steuerbefreiung hat, dazu bewegen, die Bedingungen für die steuerliche Vergünstigungsregelung einzuhalten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1980-1981, Nr. 716/8, S. 28), und andererseits verhindern, dass dieser Steuerpflichtige die von ihm geschuldete Steuer ohne Sanktionen aufschieben kann (*ebenda*).

B.4.1. Der vorliegende Richter vergleicht den Steuerpflichtigen, dessen Mehrwert infolge der Nichterfüllung der in Artikel 47 §§ 2 bis 4 des EStGB 1992 erwähnten Bedingungen während des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, verwirklicht und steuerpflichtig wird, mit dem Steuerpflichtigen, dessen Mehrwert während eines Besteuerungszeitraums, der demjenigen, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, vorangeht, verwirklicht und steuerpflichtig wird. Im erstgenannten Fall muss der Steuerpflichtige Verzugszinsen zahlen. Im zweitgenannten Fall ist dies, wie sich aus B.2.4 ergibt, nicht der Fall.

B.4.2. Da sich beide Kategorien von Steuerpflichtigen auf die einkommensteuerliche Vergünstigungsregelung berufen haben, wodurch die verwirklichten Mehrwerte nicht sofort besteuert wurden, sind sie im Lichte des mit der fraglichen Bestimmung verfolgten Ziels ausreichend vergleichbar.

B.5. 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.

B.6. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Bedingungen und die Modalitäten eines Aufschubs bezüglich der Einkommensteuer sowie die etwaigen finanziellen Ausgleichszahlungen festzulegen. Er verfügt insoweit über einen weiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der Sozial- und Wirtschaftspolitik. Sie sorgen nicht nur für einen wesentlichen Teil der Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen sollen, sondern sie erlauben es dem Gesetzgeber auch, lenkend und korrigierend aufzutreten und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die beim Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, gehören zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf solche politischen Entscheidungen sowie die ihnen zugrunde liegenden Gründe nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig wären.

B.7.1. Der Behandlungsunterschied beruht auf dem Besteuerungszeitraum, in dem die Frist für die Wiederanlage eines verwirklichten Mehrwerts abläuft. Es sind keine Verzugszinsen zu zahlen, wenn der Mehrwert vor dem Beginnzeitpunkt des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, verwirklicht und steuerpflichtig

wird, während solche zu zahlen sind, wenn der Mehrwert erst während oder nach dem Besteuerungszeitraum, in dem diese Frist abläuft, verwirklicht und steuerpflichtig wird. Es handelt sich dabei um ein objektives Unterscheidungskriterium.

B.7.2. Das Unterscheidungskriterium ist ebenso im Lichte des in B.3 erwähnten Ziels sachdienlich. Indem der Gesetzgeber erst ab dem Besteuerungszeitraum, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, Verzugszinsen vorsieht, bewegt er den Steuerpflichtigen nämlich dazu, die Bedingungen im Zusammenhang mit dem von ihm beanspruchten Vorteil des Steueraufschubs einzuhalten, und verhindert er, dass der Steuerpflichtige die von ihm geschuldete Steuer immer wieder aufschieben kann.

B.7.3. Es bleibt dem Steuerpflichtigen unbenommen, den Fiskus bereits vor dem Beginnzeitpunkt des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, darüber in Kenntnis zu setzen, dass der Mehrwert nicht rechtzeitig wieder angelegt wird. In diesem Fall wird der verwirklichte Mehrwert, für den dieser Steueraufschub gewährt wurde, automatisch dem Einkommen des Besteuerungszeitraums, in dem der Steuerpflichtige den Fiskus darüber in Kenntnis setzt, hinzugefügt, da durch diese Meldung endgültig feststeht, dass eine Wiederanlage nicht erfolgen wird.

Wenn es hingegen während des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, darüber Gewissheit gibt, dass keine Wiederanlage erfolgt, wird der verwirklichte Mehrwert dem Einkommen dieses Besteuerungszeitraums hinzugefügt. In diesem Fall wird dieses Einkommen erst steuerpflichtig, nachdem die Höchstfrist für die Wiederanlage abgelaufen ist. Folglich dürfte der Gesetzgeber vernünftigerweise die Entscheidung treffen, dass in diesem Fall Verzugszinsen zu zahlen sind. Es obliegt nämlich dem Steuerpflichtigen, den Fiskus rechtzeitig über die nicht rechtzeitige Wiederanlage des Mehrwerts, der Gegenstand des gewährten Aufschubs ist, in Kenntnis zu setzen.

B.7.4. Der Gesetzgeber hat die weite Beurteilungsbefugnis, über die er in Steuerangelegenheiten verfügt, nicht überschritten, indem er Verzugszinsen auch vorgesehen hat, wenn die Wiederanlage doch noch zwischen dem Beginnzeitpunkt des Besteuerungszeitraums, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, und dem eigentlichen Ablaufzeitpunkt der Anlagefrist vorgenommen wird. Diese Wahl entspricht nämlich der Eigenart der Einkommensteuern, bei denen mit Besteuerungszeiträumen gearbeitet wird.

Außerdem regeln die Artikel 47 und 416 des EStGB 1992 die einschlägigen Fristen auf unzweideutige Weise und sind diese Fristen ausreichend lang, damit der Steuerpflichtige die Wiederanlage vorzunehmen kann.

B.8.1. Der Steuerpflichtige schuldet, selbst wenn er die Wiederanlage weder rechtzeitig verwirklicht noch den Fiskus darüber rechtzeitig in Kenntnis setzt, nur Verzugszinsen, sofern er für den Besteuerungszeitraum, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, über ein positives Steuerergebnis verfügt.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige, wenn er wegen ausschließlich externer Faktoren oder höherer Gewalt während des Besteuerungszeitraums, der demjenigen, in dem die Wiederanlagefrist abläuft, vorangeht, keine Wiederanlage vornehmen kann, nach Artikel 417 des EStGB 1992 beantragen, dass ihm die Verzugszinsen erlassen werden.

Der Steuerpflichtige verfügt folglich über ausreichende Möglichkeiten, die fraglichen Verzugszinsen zu vermeiden, selbst wenn er schließlich keine Wiederanlage vornimmt. Die Fälle, in denen er diese Verzugszinsen schuldet, sind nämlich die Fälle, in denen seine eigene Untätigkeit dazu geführt hat, dass der wirtschaftliche Grund, aus dem ein Steueraufschub gewährt wurde, nicht verwirklicht wurde.

B.8.2. Die Verzugszinsen stellen selbst in diesem Fall keine Strafe für den Steuerpflichtigen dar, sondern dienen nur als Entschädigung zugunsten der Staatskasse für den Schaden, die ihr infolge eines fruchtlos gewährten Steueraufschubs entstanden ist.

Da diese Verzugszinsen auf Grundlage des nicht rechtzeitig wieder angelegten Mehrwerts berechnet werden, stehen sie außerdem in einem angemessenen Verhältnis zum Steuervorteil, der dem Steuerpflichtigen zu einem früheren Zeitpunkt gewährt wurde und dessen Bedingungen er nicht eingehalten hat.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 416 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 47 § 6 desselben Gesetzbuches verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 17. Juni 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) L. Lavrysen