

Geschäftsverzeichnisnr. 7375

Entscheid Nr. 182/2021
vom 16. Dezember 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 « über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser », gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne und D. Pieters, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschat, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 20. Februar 2020, dessen Ausfertigung am 10. März 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn die Tatsache, dass eine Immobilie seit mehr als zwölf Monaten unbenutzt geblieben ist, als eine objektive Bedingung hinsichtlich dieser Immobilie auszulegen wäre, ohne irgendeinen Hinweis auf den Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs während dieses Zeitraums, und wenn die Eigentumswechsel sowie die Tatsache, dass die Nichtbenutzung teilweise dem Erwerb der Immobilie voranging, keinen Einfluss haben würden, indem er den neuen Eigentümer ab dem ersten Jahr der Nichtbenutzung seinerseits vom Vorteil eines Erlasses bzw. der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs ausschließen würde, oder ihn ab dem ersten Jahr des Erwerbs der Immobilie in eine Situation bringen würde, in der er dazu verpflichtet wäre, um den Erlass wegen Nichtbenutzung und Nichtproduktivität genießen zu können, den Beweis dafür zu liefern, dass er nur wegen einer Kalamität, eines Falls höherer Gewalt, eines Verfahrens oder einer administrativen oder gerichtlichen Untersuchung, die die freie Nutzung der Immobilie verhindert haben, seine dingliche Rechte nicht ausüben konnte, angesichts der Tatsache, dass in einer solchen Hypothese der gewöhnliche unfreiwillige Charakter der Unproduktivität nicht ausreicht? »;

« 2. Führt derselbe Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser, keine ungerechtfertigte Diskriminierung herbei, indem er bezüglich des Beweises und des Erlasses zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, die sich in einer identischen Situation befinden, unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob die Nichtbenutzung der Immobilie neu ist oder bereits vor der Eigentumsübertragung bestand, und zwar einerseits eine erste Kategorie von Schuldnern des Immobiliensteuervorabzugs, die nur die Befreiung vom Immobiliensteuervorabzug für das erste Jahr der unfreiwilligen Nichtbenutzung seit dem Datum des Erwerbs genießen könnten, wenn sie den Beweis für die Unmöglichkeit liefern würden, Einkünfte zu erzielen, zu vermieten oder zu verkaufen wegen einer Kalamität, eines Falls höherer Gewalt, eines Verfahrens oder einer administrativen oder gerichtlichen Untersuchung, die die freie Nutzung der Immobilie verhindert haben, angesichts der alleinigen Tatsache, dass der ehemalige Eigentümer die Immobilie vor dem Verkauf unbenutzt gelassen hätte, und andererseits eine andere Kategorie von Schuldnern des Immobiliensteuervorabzugs, die die Befreiung vom Immobiliensteuervorabzug für das erste Jahr der Nichtbenutzung genießen könnten, indem sie lediglich den gewöhnlichen unfreiwilligen Charakter der Nichtproduktivität nachweisen, angesichts der alleinigen Tatsache, dass sie eine Immobilie erwerben, die vorher durch ihren ehemaligen Eigentümer benutzt wurde und die aus vom Willen des neuen Eigentümers unabhängigen Gründen nunmehr unbenutzt ist? »;

« 3. Verstößt Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992 bezüglich der Bedingungen für die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs wegen Nichtproduktivität, in der durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser (*Belgisches Staatsblatt*, 23. Dezember 2009) abgeänderten Fassung, wenn die Tatsache, dass eine Immobilie seit mehr

als zwölf Monaten unbenutzt geblieben ist, als eine objektive Bedingung hinsichtlich dieser Immobilie auszulegen wäre, ohne irgendeinen Hinweis auf den Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs während dieses Zeitraums, und wenn die Eigentumswechsel sowie die Tatsache, dass die Nichtbenutzung teilweise dem Erwerb der Immobilie voranging, keinen Einfluss haben würden, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er einen Erlass oder eine proportionale Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs ausschließt, wenn die Immobilie während mehr als zwölf Monaten unbenutzt geblieben ist, wegen der alleinigen Tatsache ihrer Nichtbenutzung durch den vorherigen Eigentümer, für die Eigentümer, die sofort nach dem Erwerb Arbeiten durchführen, um die Zweckbestimmung der Immobilie zu ändern, während die Eigentümer, die eine Immobilie auf einem unbebauten Grundstück bauen, der Zahlung des Immobiliensteuervorabzugs entgegen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung

B.1.1. Artikel 257 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) ist Bestandteil von Abschnitt 2 (« Immobiliensteuervorabzug ») von Kapitel 1 (« Steuerzahlung durch Vorabzug ») von Titel VI (« Gemeinsame Bestimmungen in Bezug auf die vier Steuern ») dieses Gesetzbuches.

Ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 « über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser » bestimmt Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992:

« Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden folgende Ermäßigungen gewährt:

[...]

4. ein Erlass beziehungsweise eine proportionale Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in einem verhältnismäßigen Maße mit der Dauer oder dem Umfang der Nichtbenutzung, Nichtaktivität oder Nichtproduktivität des Immobiliengutes:

a) wenn ein unmöbliertes bebautes Immobiliengut während mindestens 180 Tagen im Laufe des Jahres unbenutzt und unproduktiv gewesen ist;

b) wenn das Material und die Werkzeugausrüstung entweder völlig oder zu einem Teil, der mindestens 25 % ihres Katastereinkommens entspricht, im Laufe des Jahres mindestens 90 Tage lang außer Betrieb gewesen ist;

c) wenn ein bebautes Immobiliengut oder Material und Werkzeugausrüstung entweder völlig oder zu einem Teil, der mindestens 25 % ihres jeweiligen Katastereinkommens entspricht, zerstört sind.

Die Bedingungen für die Ermäßigung müssen pro Katasterparzelle oder Teil einer Katasterparzelle beurteilt werden, wenn ein solcher Teil entweder eine separate Wohnung, oder eine Produktions- oder Aktivitätsabteilung oder -sektion, die separat arbeiten oder berücksichtigt werden kann, oder aber eine Einheit bildet, die von den anderen Gütern oder Teilen, die die Parzelle bilden, getrennt und separat katastriert werden kann.

Die Nichtproduktivität muss einen unbeabsichtigten Charakter haben. Das gleichzeitige Angebot zur Vermietung und zum Verkauf des Gutes durch den Steuerpflichtigen ist kein genügender Beweis für die Nichtproduktivität.

Ab dem Moment, wo das Gut unter Berücksichtigung des vorherigen Steuerjahres seit mehr als zwölf Monaten nicht mehr benutzt worden ist, kann der Erlass bzw. die proportionale Ermäßigung, sowie in dem vorstehenden Punkt a) erwähnt, nicht mehr gewährt werden, in dem Masse, wo die Periode der Nichtbewohnung zwölf Monate übersteigt, außer in dem Falle einer Immobilie, deren Steuerpflichtiger die dinglichen Rechte nicht ausüben kann wegen einer Kalamität, eines Falls höherer Gewalt, eines Verwaltungs- oder Strafverfahrens, durch das die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigt wird, dies bis zum Tag, wo diese Umstände, die die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigen, verschwunden sind. Als solches gilt insbesondere die Immobilie, die eine nicht verbesserungsfähige Wohnung im Sinne von Artikel 1, 14^o, des Wallonischen Wohngesetzbuches bildet, die durch einen Vertreter des Ministers für Wohnungswesen oder einen Erlass des Bürgermeisters als solche anerkannt wird ».

B.1.2. Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets vom 10. Dezember 2009, der am 23. Dezember 2009 in Kraft getreten ist, ist seit dem Steuerjahr 2009 anwendbar (Artikel 4 des Dekrets vom 10. Dezember 2009).

B.2. In der in der Wallonischen Region anwendbaren Fassung ermöglicht es Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Buchstabe a) des EStGB 1992 den Steuerpflichtigen, im Fall einer unmöblierten bebauten Immobilie, die während mindestens 180 Tagen im Laufe des Jahres unbenutzt und unproduktiv gewesen ist, in den Genuss eines Erlasses oder einer Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs zu gelangen, sofern die Nichtproduktivität einen unbeabsichtigten Charakter hat, wobei das gleichzeitige Angebot zur Vermietung und zum Verkauf des Gutes durch den Steuerpflichtigen kein genügender Beweis für die Nichtproduktivität ist.

Der Steuervorteil ist jedoch zeitlich begrenzt. Wenn das Gut unter Berücksichtigung des vorherigen Steuerjahres seit mehr als zwölf Monaten nicht mehr benutzt worden ist, kann daher der Erlass oder die Ermäßigung in der Regel für den Zeitraum der Nichtbenutzung, der die zwölf Monate übersteigt, nicht mehr gewährt werden. In den Genuss des Erlasses oder der Ermäßigung können nur die Steuerpflichtigen weiterhin gelangen, die ihre dinglichen Rechte an der betreffenden Immobilie in erschöpfend aufgelisteten Fällen nicht ausüben können, nämlich wegen einer Kalamität, eines Falls höherer Gewalt, eines Verwaltungs- oder Strafverfahrens, durch das die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigt wird. Der Steuervorteil endet an dem Tag, an dem diese Umstände verschwinden.

B.3. Mit der fraglichen Bestimmung verfolgt der Dekretgeber mehrere Ziele.

So heißt es in den Vorarbeiten, dass die fragliche Bestimmung der Notwendigkeit Rechnung trägt, den Steuervorteil des Erlasses oder der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs für unbenutzte und unproduktive Güter mit den wirklichen Zielsetzungen in Verbindung zu bringen, die darin bestehen, « den Besitzer eines unbeweglichen Gutes, dem es zeitweilig unmöglich geworden ist, Einkünfte aus seinem unbeweglichen Gut zu beziehen aus Gründen, die unabhängig von seinem Willen sind, nicht zu besteuern » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2009-2010, Nr. 118/1, S. 3).

Der Gesetzgeber verfolgt außerdem ein « Ziel der Steuergerechtigkeit, das darin besteht, keinen für die Region aufwendigen Steuervorteil zu gewähren, der im Widerspruch zu anderen regionalen Politiken - etwa die Bekämpfung des Verfalls - steht », und in diesem Kontext zielt er darauf ab, die entgegengesetzte Auswirkung zu beseitigen, die der gewährte Vorteil vorher haben konnte, dass « der Eigentümer, der das betreffende unbewegliche Gut in Stand setzt und renoviert, was zur Bewohnung des unbeweglichen Gutes und demzufolge zur Bezahlung des Immobiliensteuervorabzugs (und vielleicht sogar zur Erhöhung des Katastereinkommens des unbeweglichen Gutes infolge seiner Tätigkeiten) führt, finanziell benachteiligt wird gegenüber einem Eigentümer, der auf den Wert des Grundstücks spekuliert, indem er das unbewegliche Gut verfallen lässt, und der den Immobiliensteuervorabzug während dieser Zeit der Spekulation nicht zu bezahlen hätte » (ebenda, SS. 3-4). Wie der Minister für Haushalt, Finanzen, Beschäftigung, Ausbildung und Sportwesen im Ausschuss betont hat, soll mit der fraglichen Bestimmung der Zugang zu Wohnungen gefördert und entsprechend von

Immobilienpekulation abgehalten werden (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2009-2010, Nr. 117/2 und Nr. 118/2, Sondersitzungsperiode 2009, Nr. 17/3, S. 3).

Ganz allgemein ist die Abänderung Teil einer umfassenderen Bekämpfung von verlassenen Wohnungen (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2009-2010, Nr. 118/1, S. 4).

Schließlich wird die zeitliche Begrenzung des Vorteils der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs mit der Bezugnahme auf « die Zielsetzung der Regionalsteuer auf stillgelegte Gewerbebetriebsgelände, die darauf abzielt, für wirtschaftliche Tätigkeiten bestimmte Grundstücke neu zu beleben und sie in den Wirtschaftskreislauf zurückzuführen » begründet, mit der Präzisierung jedoch, dass « unter Berücksichtigung der heutigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes in diesem Bereich auch vorgeschlagen wird, dass diese zeitliche Begrenzung des Vorteils der Ermäßigung nicht gilt, wenn der Eigentümer auf jeden Fall nicht über den freien Genuss seines unbeweglichen Gutes verfügen kann, und zwar unfreiwillig, so wie es übrigens in der in der Flämischen Region geltenden Regelung vorgesehen ist » (ebenda).

Zur Hauptsache

In Bezug auf die ersten zwei Vorabentscheidungsfragen

B.4. Die vom vorlegenden Richter gestellten Vorabentscheidungsfragen beziehen sich speziell auf die zeitliche Bedingung in Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992, der bestimmt:

« Ab dem Moment, wo das Gut unter Berücksichtigung des vorherigen Steuerjahres seit mehr als zwölf Monaten nicht mehr benutzt worden ist, kann der Erlass bzw. die proportionale Ermäßigung, so wie in dem vorstehenden Punkt *a)* erwähnt, nicht mehr gewährt werden, in dem Maße, wo die Periode der Nichtbewohnung zwölf Monate übersteigt ».

Der nachzuweisende Grund der Nichtbenutzung, um in den Genuss des Erlasses oder der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs zu gelangen, unterscheidet sich je nachdem, ob es um die ersten zwölf Monate der Nichtbenutzung oder um einen darüber hinausgehenden Zeitraum geht. Vor Ablauf der zwölf Monate der Nichtbenutzung der Immobilie kann der

Steuervorteil vom Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs nach den in Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Buchstaben *a)* bis *c)* des EStGB 1992 erwähnten Bedingungen beantragt werden, nämlich indem der unfreiwillige Charakter der Nichtproduktivität geltend gemacht wird. Nach Ablauf der zwölf Monate kann ein Antrag auf Erlass oder Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs nur auf eine Kalamität, einen Fall höherer Gewalt, ein Verwaltungs- oder Strafverfahren, durch das die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigt wird, gestützt werden. Es wird weder bestritten, dass der Beweis in Bezug auf den ersten Zeitraum einfacher zu erbringen ist, noch dass die Anwendungsfälle zahlreicher sind.

B.5. Nach dem von der Steuerverwaltung im Rahmen der Streitsache vor dem vorliegenden Richter eingenommenem Standpunkt ist zur Berechnung des Zeitraums der Nichtbenutzung des Gutes ebenfalls der Zeitraum vor dem Erwerb der Immobilie durch den Eigentümer, der den Antrag auf Erlass oder Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs stellt, zu berücksichtigen, sodass diese Bedingung als eine objektive Bedingung in Bezug auf die Immobilie angesehen werden kann.

B.6.1. Der vorliegende Richter befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung in der in B.5 erwähnten Auslegung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, insofern sie den neuen Eigentümer, der den Immobiliensteuervorabzug schuldet, ab dem ersten Jahr der Nichtbenutzung seinerseits vom Vorteil eines Erlasses bzw. der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs, der nur der Bedingung des Nachweises einer unfreiwilligen Nichtproduktivität unterliegt, ausschließen würde, wenn die Immobilie bereits vor dem Verkauf unbenutzt war (erste Vorabentscheidungsfrage) und insofern sie zu einer Diskriminierung zwischen der vorerwähnten Kategorie von Eigentümern, die den Immobiliensteuervorabzug schulden, und der Kategorie von steuerpflichtigen Eigentümern, deren neu erworbene Immobilie vorher durch den früheren Eigentümer benutzt wurde, führen würde, insoweit der Beweis der Nichtproduktivität für diese zweite Kategorie einfacher ist (zweite Vorabentscheidungsfrage).

Der vorliegende Richter fasst es folgendermaßen zusammen:

« Diese erste Kategorie von Steuerpflichtigen müsste einen Immobiliensteuervorabzug trotz des Umstands, dass sie unverzüglich Schritte einleiten und Arbeiten ausführen, um die Zweckbestimmung ihres neuen Gutes zu ändern, das vor der Eigentumsübertragung unbewohnt gelassen wurde, ohne dabei spekulativ zu handeln, und trotz des Umstands tragen, dass sie in

dieser Weise dem vom Dekretgeber verfolgten Ziel, unbenutzte Immobilien zu bekämpfen, nachkommen ».

B.6.2. Da die beiden Vorabentscheidungsfrage zusammenhängen und auf derselben Auslegung von Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992 beruhen, prüft der Gerichtshof sie zusammen.

B.7. 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.8. In der Auslegung des vorlegenden Richters kann der Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs einen Erlass oder eine Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs im Laufe des ersten Steuerjahres nach dem Erwerb einer Immobilie durch den Nachweis einer unproduktiven Nichtbenutzung, die nicht mit einem Fall höherer Gewalt im weiteren Sinne zusammenhängt, nur erhalten, wenn die Immobilie von den vorherigen Besitzern zum Zeitpunkt des Erwerbs genutzt wurde. Auf diese Weise führt die fragliche Bestimmung in dieser Auslegung einen auf dem Nutzungszustand der Immobilie beim Erwerb beruhenden Unterschied ein.

B.9.1. Wie in den in B.3 zitierten Vorarbeiten erwähnt, strebte der Dekretgeber wirkliche Zielsetzungen an, « den Besitzer eines unbeweglichen Gutes, dem es zeitweilig unmöglich geworden ist, Einkünfte aus seinem unbeweglichen Gut zu beziehen aus Gründen, die unabhängig von seinem Willen sind, nicht zu besteuern ». Mit der fraglichen Bestimmung soll der Zugang zu Wohnungen gefördert und von Spekulation abgehalten werden.

B.9.2. Indem er bestimmt hat, dass der Vorteil des Erlasses oder der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs im Fall einer für lange Zeit nicht benutzten bebauten Immobilie

einer strengeren Bedingung unterliegt, wollte der Dekretgeber die Nichtbenutzung und den Verfall bekämpfen. Die Bedingung der zwölf Monate hängt mit dem Ziel des Gesetzgebers zusammen, den Eigentümer zu veranlassen, rechtzeitig Unterhalts- oder Reparaturarbeiten auszuführen oder einen Mieter oder Käufer zu suchen.

B.10. In Anbetracht der verfolgten Ziele ist nicht ersichtlich, inwiefern ein Eigentümer einer Immobilie vom Vorteil des Erlasses oder der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs ausgeschlossen werden sollte, wenn er keinen Fall höherer Gewalt im weiteren Sinne nachweisen kann, nur aufgrund des Umstandes, dass die früheren Eigentümer das Gut unbenutzt gelassen haben, während sein Interesse, Unterhalts- und Reparaturarbeiten auszuführen, die das Gut zeitweilig unproduktiv machen, ebenso legitim ist wie das Interesse der anderen Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs.

B.11. Folglich hat die fragliche Bestimmung in der Auslegung des vorlegenden Richters, indem sie der Kategorie der Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs, die eine Immobilie erworben haben, die vorher unbenutzt gelassen worden war, und die keinen Fall höherer Gewalt im weiteren Sinne nachweisen können, den Vorteil des Erlasses oder der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs entzieht, unter Berücksichtigung der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele unverhältnismäßige Folgen. Sie führt zudem zu einem nicht vernünftig gerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen dieser Kategorie von Steuerpflichtigen und der in der zweiten Vorabentscheidungsfrage erwähnten Kategorie von Steuerpflichtigen. In dieser Auslegung ist die fragliche Bestimmung nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar.

B.12. Die fragliche Bestimmung kann jedoch auch anders ausgelegt werden.

B.13.1. Angesichts der vom Dekretgeber verfolgten Zielsetzung ist der Erlass oder die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs ein Vorteil, der dem Eigentümer einer Immobilie gewährt wird, dem es zeitweilig unmöglich geworden ist, Einkünfte aus seinem unbeweglichen Gut zu beziehen aus Gründen, die unabhängig von seinem Willen sind. In Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992 ist nicht präzisiert, dass die Bedingung der Nichtbenutzung während höchstens zwölf Monaten nur von der Situation des Gutes abhängt, ungeachtet der Identität seines Eigentümers.

Diese Auslegung ergibt sich außerdem aus dem Text von Artikel 257 Absätze 1 Nr. 4 und 3 des EStGB 1992, der in Bezug auf die Ausnahme von der Dauer von zwölf Monaten auf den « [Fall] einer Immobilie, deren Steuerpflichtiger die dinglichen Rechte nicht ausüben kann » verweist. Aus dem Wortlaut dieses Artikels geht hervor, dass sich die Dauer von zwölf Monaten auf den Steuerpflichtigen anstatt auf die Immobilie an sich bezieht und dass es nur um diesen Zeitraum geht, wenn der Steuerpflichtige über dingliche Rechte an der Immobilie verfügt. Solange der neue Eigentümer das Eigentum noch nicht erworben hatte, konnte die Frist von zwölf Monaten folglich, was ihn betrifft, nicht einsetzen.

B.13.2. Somit kann die fragliche Bestimmung dahin ausgelegt werden, dass die Bedingung von zwölf Monaten der Nichtbenutzung an den Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs gebunden ist und daher erst ab der Übertragung des Eigentumsrechts an der Immobilie an diesen Schuldner zu laufen beginnt.

B.13.3. Diese Auslegung darf jedoch nicht zu dem in Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 erwähnten Steuermisbrauch führen. Eine mit dem einzigen Ziel vorgenommene Übertragung von dinglichen Rechten, die Zahlung des Immobiliensteuervorabzugs auf der Grundlage von Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992 während mehr als zwölf Monaten zu umgehen, kann folglich der Verwaltung nicht entgegengehalten werden. Es obliegt dem Steuerrichter, unter Nutzung der in Artikel 340 des EStGB 1992 erwähnten Beweismittel zu beurteilen, ob ein Steuerpflichtiger einen Steuervorteil unter Verstoß gegen die Zielsetzung der fraglichen Bestimmung über eine Übertragung dinglicher Rechte erlangen will « [die] im Wesentlichen auf den Erhalt dieses Vorteils abzielt ».

B.14. In der in B.13.2 angeführten Auslegung und unter Berücksichtigung des in B.13.3 Erwähnten ist die in Rede stehende Bestimmung vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

In Bezug auf die dritte Vorabentscheidungsfrage

B.15. Der vorliegende Richter befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung - in der in B.5 angeführten Auslegung - mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern sie den Erlass oder die proportionale Ermäßigung des

Immobiliensteuervorabzugs für Eigentümer, die Arbeiten ausführen, um die Zweckbestimmung der Immobilie ab ihrem Erwerb zu ändern, ausschließt, wenn die Immobilie während mehr als zwölf Monaten nur aufgrund ihrer Nichtbenutzung durch den vorherigen Eigentümer unbenutzt geblieben ist, während die Eigentümer, die eine Immobilie auf unbebauten Grundstücken errichten, den Immobiliensteuervorabzug nicht zahlen müssen.

B.16.1. Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste und zweite Vorabentscheidungsfrage ist die Beantwortung der dritten Vorabentscheidungsfrage nicht sachdienlich zur Lösung der vor dem vorlegenden Richter anhängigen Streitsache.

B.16.2. Die dritte Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahin ausgelegt, dass die Bedingung der zwölfmonatigen Nichtbenutzung an die bebaute Immobilie gebunden ist und die Identität des Schuldners des Immobiliensteuervorabzugs nicht berücksichtigt, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahin ausgelegt, dass die Bedingung der zwölfmonatigen Nichtbenutzung an den Schuldner des Immobiliensteuervorabzugs gebunden ist und daher erst ab der Übertragung des Eigentumsrechts an der Immobilie an diesen Schuldner zu laufen beginnt, verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Die dritte Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Dezember 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) P. Nihoul