



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 9/2022**  
**vom 20. Januar 2022**  
**Geschäftsverzeichnisnr. 7541**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 130 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, gestellt vom Kassationshof.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 12. März 2021, dessen Ausfertigung am 25. März 2021 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 130 des Registrierungsgebührengesetzbuches gegen den durch die koordinierte Verfassung in den Artikeln 10, 11 und 172 gewährleisteten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention, wenn er dahin ausgelegt wird, dass in dem Fall, dass ein Miteigentümer ungeteilte Rechte an einer Immobilie von einem Miteigentümer erwirbt, der eine Gesellschaft ist, an der der erstgenannte Miteigentümer als Aktionär oder Gesellschafter beteiligt ist, dieser Erwerb der proportionalen Kaufgebühr unterliegt, während der Miteigentümer, der ungeteilte Rechte an einer Immobilie von einem Miteigentümer erwirbt, der eine Gesellschaft ist, an der er nicht als Aktionär oder Gesellschafter beteiligt ist, der Teilungsgebühr nach Artikel 109 Nr. 2 des Registrierungsgebührengesetzbuches unterliegt? »;

« Verstößt Artikel 130 des Registrierungsgebührengesetzbuches gegen den durch die koordinierte Verfassung in den Artikeln 10, 11 und 172 gewährleisteten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten

Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem er in der Auslegung, wonach diese Bestimmung es der Steuerverwaltung ermöglicht, die proportionale Registrierungsgebühr von 10 Prozent auf die Abtretung ungeteilter Rechte zwischen Miteigentümern zu erheben, wobei der Erwerber Aktionär oder Gesellschafter der überlassenden Gesellschaft ist, auch wenn beim ursprünglichen gemeinsamen Erwerb die proportionale Registrierungsgebühr von 10 Prozent erhoben wurde, Anlass zu einer Gleichbehandlung von Personen gibt, die sich in grundverschiedenen Situationen befinden, und zwar einerseits der Gesellschafter bzw. Aktionär, der sich in der vorerwähnten Situation befindet, und andererseits der Gesellschafter bzw. Aktionär, der mittels einer Gesellschaft eine Immobilie erwirbt, ohne dass zu irgendeinem Zeitpunkt die proportionale Registrierungsgebühr von 10 Prozent erhoben werden könnte? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Abschnitt X (« Teilungen ») von Kapitel IV (« Festlegung der Gebühren ») von Titel I (« Registrierungsgebühr ») des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches regelt die auf Teilungen anzuwendenden Registrierungsgebühren. Die Artikel 109 bis 114 regeln insbesondere die Registrierungsgebühren für die teilweise oder Gesamtteilung von Immobilien, die entgeltliche Übertragung von ungeteilten Rechten an Immobilien und die Umwandlung des Nießbrauchs des hinterbliebenen Ehepartners.

Abschnitt XI (« Gesellschaften ») desselben Kapitels IV regelt die Registrierungsgebühren, die auf die Einlage in Gesellschaften und die Entnahme aus Gesellschaften Anwendung finden. Die Artikel 115 bis 128 regeln insbesondere die Registrierungsgebühren für die Einbringung von beweglichen und unbeweglichen Gütern und für Kapitalerhöhungen, während die Artikel 129 und 130 die Registrierungsgebühren für die Entnahme von Immobilien aus einer Gesellschaft regeln.

Der Gerichtshof prüft diese Bestimmungen in der Fassung, die in der Flämischen Region am 25. November 2014 Anwendung fand, das heißt zum Zeitpunkt des Geschäftsvorgangs, für den die in der Ausgangstreitigkeit angefochtenen Registrierungsgebühren festgesetzt wurden.

B.1.2. Artikel 109 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches bestimmte:

« Le droit est fixé à 2,5 p.c. pour :

1° les partages, partiels ou totaux, de biens immeubles;

2° les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parts indivises dans des biens immeubles;

3° la conversion prévue aux articles 745*quater* et 745*quinquies* du Code civil, même s'il n'y a pas indivision ».

Nach Artikel 110 desselben Gesetzbuches wurde diese Teilungsgebühr auf Grundlage des Gesamtwertes des Gutes oder der übertragenen Teile berechnet.

Artikel 113 desselben Gesetzbuches bestimmte:

« En cas d'attribution par partage ou de cession de parts indivises à un tiers qui a acquis conventionnellement une part indivise de biens appartenant à une ou à plusieurs personnes, le droit est perçu, par dérogation à l'article 109, au taux prévu pour les transmissions à titre onéreux sur les quotités dont le tiers devient propriétaire par l'effet de la convention et selon les règles fixées aux articles 45 à 50.

Cette disposition est applicable dans le cas où l'attribution des biens ou la cession des parts indivises est consentie aux héritiers ou légataires du tiers acquéreur décédé. Elle n'est pas applicable dans le cas où le tiers attributaire ou cessionnaire a acquis avec d'autres la totalité d'un ou de plusieurs biens ».

B.1.3. Artikel 129 desselben Gesetzbuches bestimmte:

« L'acquisition par un ou plusieurs associés, autrement que par voie d'apport en société, d'immeubles situés en Belgique provenant d'une société en nom collectif ou en commandite simple, d'une société privée à responsabilité limitée ou d'une société agricole donne lieu, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les ventes.

En cas de remise des biens sociaux, par le liquidateur de la société en liquidation à tous les associés, l'alinéa qui précède s'applique à l'attribution ultérieure des biens à un ou plusieurs associés.

L'alinéa 1er n'est pas applicable en ce qui concerne :

1° les immeubles apportés à la société, lorsqu'ils sont acquis par la personne qui a effectué l'apport;

2° les immeubles acquis par la société avec paiement du droit d'enregistrement fixé pour les ventes, lorsqu'il est établi que l'associé qui devient propriétaire de ces immeubles faisait partie de la société au jour de l'acquisition par celle-ci ».

Der fragliche Artikel 130 desselben Gesetzbuches bestimmte:

« L'acquisition par un ou plusieurs associés, autrement que par voie d'apport en société, d'immeubles situés en Belgique provenant d'une société par actions, d'une société coopérative donne lieu, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les ventes ».

B.2.1. Der Gerichtshof prüft die fragliche Bestimmung in der Auslegung des vorlegenden Richters, es sei denn, diese Auslegung ist offensichtlich falsch.

B.2.2. In der Ausgangstreitigkeit stellt sich die Frage, ob auf die entgeltliche Übertragung von ungeteilten Rechten an einer Immobilie durch eine Aktiengesellschaft an einen ihrer Aktionäre, der bereits Miteigentümer dieser Immobilie war, die Teilungsgebühr von 2,5 Prozent im Sinne von Artikel 109 oder die proportionale Kaufgebühr im Rahmen der Entnahme von Immobilien aus einer Aktiengesellschaft im Sinne von Artikel 130 Anwendung findet.

B.2.3. Der Kassationshof hat diese in der Ausgangstreitigkeit relevante Auslegungsfrage noch nicht beantwortet, sondern legt die in Rede stehende Bestimmung dem Gerichtshof unter Zugrundelegung der diesbezüglichen Auslegung durch den Appellationshof Gent vor.

Nach dieser Auslegung fällt der in B.2.2 erwähnte Geschäftsvorgang in den Anwendungsbereich der in Rede stehenden Bestimmung, die nach Ansicht des Appellationshofs Gent gegenüber Artikel 109 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches als *Lex specialis* anzusehen ist. Außerdem leitet dieser aus dem Wortlaut der in Rede stehenden Bestimmung ab, dass sie « unabhängig von der Weise des Erwerbs » auf jeden Erwerb einer in Belgien belegenen Immobilie durch einen Aktionär von einer Aktiengesellschaft, deren Anteilhaber er sei, Anwendung finde. Aus dem Satzteil « führen zur Erhebung der für Verkäufe vorgesehenen Gebühr » leitet er schließlich ab, dass die in Rede stehende Bestimmung auch auf Geschäftsvorgänge Anwendung finde, die nicht als Verkauf eingestuft würden (Gent, 19. Juni 2018, 2017/AL/788).

Der Appellationshof Lüttich legt die in Rede stehende Bestimmung auf die gleiche Weise aus. Er weist zusätzlich darauf hin, dass die in Rede stehende Bestimmung verhindern solle, dass die Registrierungsgebühren umgangen würden, indem Gesellschaften zwischengeschaltet würden, und dass dieses Ziel gefährdet wäre, wenn ein teilweises Zwischenschalten einer Gesellschaft nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen würde (Lüttich, 5. September 2019, 18/2859/A).

B.2.4. Mit diesen Entscheiden schlossen sich diese Appellationshöfe der Auslegung der in Rede stehenden Bestimmung an, die bereits von der föderalen Steuerverwaltung vertreten wurde. In der vorangehenden Entscheidung Nr. E.E./106.218 vom 22. September 2014 (*Rep.RJ.*, R 129/27-01 und R 130/06-01) entschied die föderale Steuerverwaltung Folgendes:

« Acquisition en indivision d'un bien immeuble par un associé et sa société. La société renonce à sa part dans le bien immeuble au profit de l'associé copropriétaire.

L'article 130 est très explicite : chaque acquisition par un associé autrement que par voie d'apport en société est soumise au droit prévu pour les ventes.

L'article ne distingue pas selon que l'associé a agi en qualité d'associé ou non.

Les textes légaux clairs ne nécessitent pas d'interprétation. La loi spécialisée (art. 130 C. Enr.) a primauté sur les textes de loi généraux (art. 109 e.s. C. Enr.).

Le fait qu'un associé soit traité autrement qu'un non-associé est une particularité de ces articles qui sont des articles anti-fraude ».

In der vorangehenden Entscheidung Nr. 15001 vom 26. Oktober 2015 über den Anwendungsbereich von Artikel 2.9.1.0.5 des Flämischen Steuerekodex, der zum 1. Januar 2015 die in Rede stehende Bestimmung ersetzt hat, hat sich der flämische Steuerdienst dieser Auslegung angeschlossen:

« 16. [...]

La fiction légale de l'article 2.9.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité s'applique ' de quelque manière que [l'acquisition] s'opère '. En d'autres termes, la qualification civile de l'acte juridique (vente, partage, ...) est sans importance, de même que le contexte de droit des sociétés de l'acquisition (liquidation, réduction de capital, ...).

17. Le texte de l'article 2.9.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité est clair et il n'est pas susceptible d'interprétation. Lorsqu'un texte est clair, il n'y a pas lieu d'examiner le but poursuivi par le législateur.

18. La structure du Code confirme que l'article 2.9.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité constitue une exception à l'article 2.10.1.0.1 du même Code : au ' Chapitre 9 : Droit de vente ' ' Objet imposable ' sont reprises toutes les opérations qui sont taxées au droit de vente et pas à un autre droit d'enregistrement flamand. Le caractère [d'ordre] public des dispositions décrétales fiscales n'autorise pas l'administration fiscale flamande à refuser d'appliquer l'article 2.9.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité dans le cas d'espèce.

19. Dans son avis 56.561/I/V du 3 septembre 2014, le Conseil d'État n'avait formulé d'observation ni concernant l'article 2.9.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité, ni concernant l'entrée en vigueur au 1er janvier 2015.

20. La décision administrative fédérale du 22 septembre 2014 est intervenue parce que, malgré la clarté du texte légal, des incertitudes entouraient la taxation de sorties d'indivision entre l'associé et sa société. La position du SPF Finances confirme uniquement l'application stricte de l'ancien article 130 du Code des droits d'enregistrement (actuellement l'article 2.9.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité). La phrase suivante dans votre question : ' Cette situation a été normale pendant des décennies, jusqu'à ce que le SPF Finances décide, le 22 septembre 2014, que, dans ce type de situations, le droit de vente doit être perçu. ' ne peut donc être confirmée.

Il ne saurait dès lors être question d'une violation du principe de la sécurité juridique/du principe de confiance.

21. Il peut encore être mentionné que, dans le cas d'espèce, il peut être question d'optimisation fiscale. L'associé achète un pourcentage négligeable en pleine propriété. Les autres parts indivises sont achetées par sa société. Par la suite, la société transmet ses parts indivises à l'associé. Si l'article 2.9.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité n'était pas appliqué, *quod non*, la première acquisition par l'associé du pourcentage limité en pleine propriété serait taxée au droit de vente et l'acquisition ultérieure des autres parts indivises serait taxée au droit de partage (2,5 %).

Alors que, dans le cadre d'une acquisition à titre onéreux du bien immobilier par l'associé, le droit de vente n'était dû que par celui-ci.

22. La société a elle aussi payé le droit de vente sur l'acquisition de sa part indivise de l'immeuble, mais elle a pu amortir l'immeuble acquis. Les frais d'acquisition du terrain étaient également déductibles. D'autres frais pouvaient être déduits (frais de réparation, le précompte immobilier, les frais de financement de l'achat, ...). De telles possibilités de déduction n'existent pas, ou seulement dans une mesure limitée, à l'égard de l'associé-personne physique ».

B.2.5. Diese Auslegung ist vor dem Hintergrund der in B.2.3 und B.2.4 erwähnten Gründe nicht offensichtlich falsch. Folglich prüft der Gerichtshof die in Rede stehende Bestimmung unter Zugrundelegung der vom Kassationshof dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung.

B.2.6. Wie die Parteien bemerken, haben die Vorabentscheidungsfragen außerdem nur in der Auslegung einen Sinn, dass die proportionale Kaufgebühr auch anzuwenden ist, wenn der Aktionär die in B.2.2 erwähnten ungeteilten Rechte in einer Eigenschaft erwirbt, die nicht mit seiner Eigenschaft als Aktionär dieser Gesellschaft zusammenhängt.

Auch haben sie nur in der Auslegung einen Sinn, dass die in Rede stehende Bestimmung auch anzuwenden ist, wenn beim ursprünglichen gemeinsamen Erwerb der Immobilie durch die Gesellschaft und ihren Anteilhaber eine proportionale Kaufgebühr von 10 Prozent gezahlt wurde.

Der Gerichtshof prüft die fragliche Bestimmung in dieser Auslegung.

B.3.1. Der Kassationshof fragt den Gerichtshof, ob die in Rede stehende Bestimmung in der in B.2.3 und in B.2.6 erwähnten Auslegung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention vereinbar sei.

Die erste Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf einen Behandlungsunterschied zwischen einerseits Miteigentümern einer Immobilie, die ungeteilte Rechte an dieser Immobilie von einer Gesellschaft erwerben, an der sie als Aktionär oder Gesellschafter beteiligt sind, und andererseits Miteigentümern einer Immobilie, die ungeteilte Rechte an dieser Immobilie von einer Gesellschaft erwerben, an der sie nicht als Aktionär oder Gesellschafter beteiligt sind. Während die erste Kategorie von Personen eine proportionale Kaufgebühr von 10 Prozent des Wertes dieser erworbenen ungeteilten Rechte zahlen müsse, müsse die zweite Kategorie von Personen nur eine Teilungsgebühr von 2,5 Prozent des Wertes des Gutes oder der übertragenen Teile zahlen.

Die zweite Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Gleichbehandlung aller Miteigentümer einer Immobilie, die ungeteilte Rechte an dieser Immobilie von einer Gesellschaft erwerben, an der sie als Aktionär oder Gesellschafter beteiligt sind. Sie schuldeten nämlich die proportionale Kaufgebühr unabhängig davon, ob beim ursprünglichen Erwerb dieser Immobilie durch die Gesellschaft und den Aktionär beziehungsweise Gesellschafter bereits eine proportionale Registrierungsgebühr von 10 Prozent gezahlt worden sei.

Der Gerichtshof prüft die beiden Vorabentscheidungsfragen zusammen.

B.3.2. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf die Fallgestaltung einer Aktiengesellschaft und eines ihrer Aktionäre. Er prüft nicht die Behandlungsunterschiede zwischen Gesellschaften im Sinne von Artikel 129 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches und Gesellschaften im Sinne von Artikel 130 desselben Gesetzbuches, da dieser Behandlungsunterschied dem Gerichtshof nicht vorgelegt wurde.

B.4.1. Nach Ansicht der Flämischen Regierung ist die erste Vorabentscheidungsfrage unzulässig, weil Aktionäre und Nichtaktionäre vor dem Hintergrund einer Bestimmung, die die Registrierungsgebühren für die Entnahme aus einer Aktiengesellschaft regle, nicht miteinander verglichen werden könnten.

B.4.2. Die Begriffe Unterschied und Nichtvergleichbarkeit dürfen nicht miteinander verwechselt werden. Die Eigenschaft eines Aktionärs kann zwar ein Kriterium bei der Beurteilung des vernünftigen und verhältnismäßigen Charakters eines Behandlungsunterschieds zwischen Personen, die eine proportionale Kaufgebühr von 10 Prozent zahlen müssen, und Personen darstellen, die eine Teilungsgebühr von 2,5 Prozent zahlen müssen, jedoch kann sie nicht herangezogen werden, um die Nichtvergleichbarkeit dieser Kategorien von Personen anzunehmen. Andernfalls wäre die Prüfung anhand des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung jeglichen Inhalts beraubt.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.5. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Dies gilt insbesondere, wenn er die Steuerpflichtigen, den Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, den Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen der von ihm vorgesehenen Steuern bestimmt. Der Gerichtshof kann in dieser Angelegenheit die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig sind.

Wenn der Gesetzgeber die Steuerschuldner bestimmt, muss er übrigens Kategorien anwenden können, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem



gewissen Grad der Annäherung ausdrücken. Die Anwendung dieses Verfahrens ist nicht an sich unvernünftig. Es obliegt jedoch dem Gerichtshof zu prüfen, ob dies auch für die Weise, in der das Verfahren durchgeführt wurde, gilt.

B.6.1. Die in Rede stehende Bestimmung beruht auf Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes vom 30. August 1913 « zur Abänderung der Gesetze über die Registrierungsgebühren, Hypothekengebühren, Stempelsteuern und Erbschaftssteuern », der bestimmte:

« L'acquisition, par un ou plusieurs associés, de biens immeubles provenant d'une société par actions, donne ouverture, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les transmissions immobilières à titre onéreux ».

In der Begründung zu diesem Gesetz wurde diese Bestimmung wie folgt begründet:

« Les dispositions de l'article 6 constituent des mesures préventives de la fraude.

Il est de doctrine et de jurisprudence que lorsqu'un immeuble a fait l'objet d'un apport dans une société constitutive d'une individualité juridique, tout associé peut en devenir ultérieurement propriétaire, soit par l'achat des actions ou parts d'intérêts de ses coassociés, soit par la voie d'un partage du fonds social, sans encourir le droit proportionnel établi pour les transmissions de biens immeubles.

L'expérience a démontré que le Trésor a tout à craindre d'une doctrine qui permet par la création de sociétés fictives, d'éluder ainsi le paiement des droits de mutation.

Une disposition spéciale s'imposait donc.

Dans cet ordre d'idées, le projet distingue suivant que la société constituée est une société de personnes ou une société de capitaux.

S'agit-il d'une société de personnes, elle sera envisagée, pour l'application de la loi fiscale, comme constitutive d'une simple communauté; les associés seront considérés comme ayant un droit de copropriété dans les biens composant le fonds social; en cas de cession par les associés à l'un d'entre eux de leurs parts d'intérêts, le contrat sera réputé avoir pour objet des droits indivis et sera soumis, le cas échéant, au droit proportionnel établi pour les ventes, par application de l'article 4 de la loi 15 mai 1905.

S'agit-il d'une société par actions, l'être moral sera tenu pour propriétaire des biens communs; les associés seront considérés comme n'ayant dans leur patrimoine qu'une action purement mobilière; mais la propriété des immeubles dépendant de la société ne pourra jamais passer dans le patrimoine personnel d'un actionnaire, de quelque manière que l'acquisition s'opère, sans paiement du droit de mutation » (*Parl. Dok.*, Kammer, 11. Juni 1913, Nr. 294, SS. 4-5).

Im Bericht der Zentralabteilung wurde dem hinzugefügt:

« Il ne faut pas que la société puisse devenir un moyen de se soustraire aux droits ordinaires exigibles sur la transmission des immeubles; l'article 10 le prévient en disposant que, lorsqu'un immeuble, apporté en société, passe ensuite dans le patrimoine d'un associé autre que l'apporteur, ses héritiers ou ayants cause, le droit ordinaire de transmission devient exigible. [...]

L'utilité de la disposition est certaine. Mais en présence de l'article 31 actuel qui institue le droit de mutation, consacrant ainsi le transfert de propriété, il ne se justifie plus comme une exception en faveur du fisc, mais comme un tempérament en faveur des associés.

La section centrale a tenu à maintenir la rigueur des principes du droit en modifiant, dans la forme, le texte proposé et en précisant ainsi que l'article 6 ne peut se réclamer comme base de perception que de la volonté du législateur, souveraine en matière d'appréciations fiscales et de modalités de taxation » (*Parl. Dok.*, Kammer, 30. Juli 1913, Nr. 342, SS. 26-27).

In der Begründung zum Gesetz vom 23. Dezember 1958 « zur Abänderung des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, des Erbschaftssteuergesetzbuches und des Stempelsteuergesetzbuches », mit dem insbesondere Artikel 129 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches abgeändert wurde, wurde das Ziel dieser Bestimmung wie folgt in Erinnerung gerufen:

« Actuellement plus que jamais, il convient d'éviter que, sous le couvert d'actes de sociétés, des personnes puissent devenir propriétaires d'immeubles à titre onéreux sans payer le droit de mutation.

Deux situations doivent spécialement retenir l'attention et des exemples permettent de les mettre parfaitement en lumière.

*Premier cas* : Constitution d'une société entre A, B et C.

A apporte des immeubles; les autres apportent des sommes d'argent.

Ultérieurement, la société est dissoute et les immeubles sont attribués à C.

La constitution de la société a donné lieu à la perception du droit d'enregistrement établi pour les apports; à défaut de disposition d'exception, l'attribution des immeubles à C donne lieu à la perception du droit de partage.

*Deuxième cas* : Une société constituée entre A, B, C et D, est propriétaire d'immeubles.

Un tiers, X, achète successivement les parts de A, de B et de C. La société est alors dissoute et les immeubles sont attribués à X.

[...]

[...] À défaut de disposition d'exception, l'attribution des immeubles à X donne lieu à la perception du droit de partage.

*Dans les deux situations, il est facile de dissimuler une vente d'immeubles pure et simple sous les apparences des actes indiqués. On comprend dès lors les mesures préventives de la fraude prise par le législateur de 1913. D'ailleurs, même si on fait abstraction de toute idée de fraude, la perception par l'État du droit de vente sur les immeubles attribués à C dans le premier cas et à X dans le second cas se justifie parfaitement quand on considère que les conventions envisagées dans leur ensemble ont eu pour effet, sinon pour objet, de transmettre à C ou à X, à titre onéreux, la propriété d'immeubles » (Parl. Dok., Senat, 1956-1957, Nr. 333, SS. 27-28)*

und

« La généralisation à toutes les sociétés du régime établi pour les sociétés par actions par l'article 130 aurait évidemment pour conséquence d'établir une règle extrêmement simple et pourrait peut-être se justifier par cette considération que quelle que soit l'espèce de société en cause, l'associé est titulaire, tant que dure la société, d'un droit mobilier (la part ou l'action) et que la substitution à ce droit mobilier d'un ou de plusieurs immeubles présente une importance suffisante, au point de vue économique, pour justifier la perception du droit établi pour les transmissions à titre onéreux d'immeubles » (ebenda, S. 29).

B.6.2. Aus diesen Vorarbeiten ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit der in Rede stehenden Bestimmung zwei Ziele verfolgte. Erstens wollte er vermeiden, dass der Käufer einer Immobilie durch das Zwischenschalten einer Gesellschaft in der Lage wäre, Registrierungsgebühren zu umgehen. Zweitens war er der Ansicht, dass jeder Geschäftsvorgang, bei dem eine Immobilie gegen Entgelt durch eine Aktiengesellschaft an einen ihrer Aktionäre veräußert wird, einen wirtschaftlich ausreichend bedeutungsvollen Geschäftsvorgang darstellt, um die Anwendung der proportionalen Kaufgebühr zu rechtfertigen.

B.7.1. Der in Rede stehende Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Unterscheidungskriterium, nämlich der Eigenschaft eines Aktionärs der Aktiengesellschaft, von der dieser ungeteilte Rechte an einer Immobilie erwirbt.

B.7.2. Das erste in B.6.2 erwähnte Ziel wäre gefährdet, wenn die in Rede stehende Bestimmung ihrerseits umgangen werden könnte, indem ihr Anwendungsbereich auf Immobilien beschränkt wird, die vollständig zum Vermögen der Aktiengesellschaft gehören und insgesamt an einen ihrer Aktionäre verkauft werden.

In diesem Fall könnte eine natürliche Person nämlich eine Immobilie in zwei Schritten kaufen, wobei er zunächst nur einen kleinen Teil dieser Immobilie kauft, während die - gegebenenfalls speziell dafür gegründete - Aktiengesellschaft, deren Aktionär er ist, den Löwenanteil kauft. Falls auf die darauffolgende Veräußerung - unabhängig davon, wie sie eingestuft wird - der ungeteilten Rechte der Aktiengesellschaft an ihren Aktionär nur die Teilungsgebühr anzuwenden wäre, würde dieser Aktionär den größten Teil der Registrierungsgebühren umgehen, die im Falle eines Kaufs im Rahmen eines einzigen Vorgangs zu zahlen wären.

Der Fiskus wird bei einer solchen Konstruktion stark benachteiligt, da die Aktiengesellschaft ihrerseits die Registrierungsgebühren, die sie im Rahmen des ersten Vorgangs schuldet, von ihrer Gesellschaftssteuer abziehen kann oder den bezahlten Kaufpreis abschreiben kann. Dieser Nachteil kann sogar höher ausfallen, wenn die Aktiengesellschaft auch Reparaturkosten, Immobiliensteuervorabzug oder Zinsen für das Darlehen, das zur Finanzierung des Kaufs abgeschlossen wurde, abziehen kann.

Da die in Rede stehende Bestimmung in der Auslegung, die der Kassationshof dem Gerichtshof vorlegt, diese Konstruktion der Umgehung von Registrierungsgebühren unmöglich macht, ist sie eine sachdienliche Maßnahme im Lichte dieses ersten Ziels.

B.7.3. In Bezug auf das zweite in B.6.2 erwähnte Ziel hat der Gesetzgeber keine offensichtlich unvernünftige Entscheidung getroffen, indem er, sogar in den Fällen, in denen die Absicht der Umgehung von Registrierungsgebühren nicht vorliegt, die entgeltliche Übertragung von ungeteilten Rechten an einer Immobilie durch eine Aktiengesellschaft an ihren Aktionär der proportionalen Kaufgebühr unterworfen hat. Bei diesem Geschäftsvorgang liegen nämlich alle Wesensmerkmale eines Kauf- und Verkaufsvertrags vor und ändert sich die Eigentümerstellung hinsichtlich dieser Immobilie. Es handelt sich folglich um einen wirtschaftlich ausreichend bedeutungsvollen Geschäftsvorgang, der die Anwendung der proportionalen Kaufgebühr rechtfertigt.

B.8.1. Im Lichte der in Rede stehenden Bestimmung gibt es wesentliche Unterschiede zwischen einerseits dem Verhältnis zwischen einer Aktiengesellschaft und ihren Aktionären und andererseits dem Verhältnis zwischen einer Aktiengesellschaft und einem Dritten. Jeder Aktionär übt nämlich ein Stimmrecht in einer Aktiengesellschaft aus oder hat gegebenenfalls

sogar die Kontrolle über diese. Er kann diese Aktiengesellschaft daher dazu bringen, an einer Steuerkonstruktion mitzuwirken, die dem Gesellschaftsinteresse nicht wirklich dient, sondern als einzigen oder hauptsächlichen Zweck hat, ihm bei der Umgehung von Registrierungsgebühren zu helfen.

Demgegenüber übt ein Dritter weder ein Stimmrecht in dieser Aktiengesellschaft aus noch hat er Kontrolle über sie. Der Gesetzgeber durfte folglich berücksichtigen, dass es weniger wahrscheinlich ist, dass ein Dritter eine Aktiengesellschaft zu einer solchen Konstruktion bewegen kann. Im Übrigen hätte ein Dritter bei einer solchen Konstruktion nach dem vorerwähnten Artikel 113 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches ebenfalls den « für entgeltliche Übertragungen vorgesehenen Tarif » hinsichtlich der Teile zu zahlen, deren Eigentümer er wird.

B.8.2. Auch wenn der in B.2.2 erwähnte Geschäftsvorgang nicht als gesellschaftliches Rechtsgeschäft wie eine Auflösung oder eine Kapitalherabsetzung eingestuft werden kann, kann in diesem Zusammenhang die Eigenschaft eines Aktionärs nicht unberücksichtigt bleiben. Gemeinrechtliche Rechtsgeschäfte zwischen einer Aktiengesellschaft und ihren Aktionären sind nämlich genauso anfällig für Steuerkonstruktionen wie typisch gesellschaftliche Rechtsgeschäfte. Nicht die Art des vorgenommenen Rechtsgeschäfts, sondern vielmehr die Befugnis der Mitentscheidung des Aktionärs ist entscheidend. Folglich durfte der Gesetzgeber vorliegend das besondere Verhältnis zwischen einer Aktiengesellschaft und ihren Aktionären berücksichtigen.

B.8.3. Der Umstand, dass sowohl die Aktiengesellschaft als auch der Aktionär im Rahmen des ersten Schritts des in B.7.2 erwähnten Geschäftsvorgangs bereits eine proportionale Kaufgebühr von 10 Prozent gezahlt haben, ändert daran nichts. Der zweite Schritt stellt nämlich ein gesondertes Rechtsgeschäft dar. Der Steuergesetzgeber hat seine Beurteilungsbefugnis nicht dadurch überschritten, dass er entschieden hat, dass dieses Rechtsgeschäft, das das Eigentum an der Immobilie zum zweiten Mal überträgt, ausreichend bedeutungsvoll ist, um es der Pflicht zur Zahlung von Registrierungsgebühren zu unterwerfen.

B.8.4. Ferner unterscheiden sich die Teilungsgebühr und die proportionale Kaufgebühr nicht nur in Bezug auf den Gebührensatz, sondern auch in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage. Die Teilungsgebühr wird nämlich auf der Grundlage des

Gesamtwertes des geteilten Gutes oder der übertragenen Teile berechnet, während die proportionale Kaufgebühr im Sinne der in Rede stehenden Bestimmung nur auf der Grundlage des Wertes des veräußerten Teils berechnet wird.

Daher lässt die Anwendung der proportionalen Kaufgebühr nicht immer die höchste geschuldete Gebühr entstehen. In Abhängigkeit von den jeweiligen Anteilen der Aktiengesellschaft und des Aktionärs am Miteigentum kann die Anwendung der Teilungsgebühr für den Aktionär eine höhere geschuldete Gebühr zur Folge haben.

B.8.5. Die in Rede stehende Bestimmung vermeidet in der Auslegung, die der Kassationshof dem Gerichtshof vorlegt, im Übrigen Behandlungsunterschiede, die schwieriger zu rechtfertigen wären, wie ein Behandlungsunterschied zwischen Gesellschaftern, die eine Immobilie im Rahmen eines einzigen Vorgangs von ihrer Gesellschaft kaufen, und Gesellschaftern, die einen solchen Kauf in Phasen durchführen.

Sie vermeidet ebenfalls eine Ungleichbehandlung von einerseits natürlichen Personen, die eine Immobilie auf übliche Weise im Rahmen eines einzigen Vorgangs kaufen, und andererseits natürlichen Personen, die eine Immobilie im Rahmen von zwei Vorgängen mit einem teilweisen Zwischenschalten einer Aktiengesellschaft, deren Aktionär sie sind oder die von ihnen speziell dafür gegründet wurde, kaufen. Die erste Kategorie von Personen schuldet eine proportionale Kaufgebühr von 10 Prozent, während die zweite Kategorie von Personen bei Außerachtlassung der in Rede stehenden Auslegung nur eine Teilungsgebühr von 2,5 Prozent bezüglich des größten Teils dieses Kaufs zu zahlen hätte.

B.9.1. Im Gegensatz zum Vorbringen des Kassationsklägers ist die Auslegung der in Rede stehenden Bestimmung, die der Kassationshof dem Gerichtshof vorlegt, nicht mit Rechtsunsicherheit verbunden. Die Steuerverwaltung hat nämlich keine anderslautenden vorherigen Entscheidungen widerrufen und hat die in Rede stehende Bestimmung, angesichts der Ausführungen in B.2.3 bis B.2.5, nicht auf unvorhersehbare Weise ausgelegt. Vor dem Hintergrund der Ziele, die mit der in Rede stehenden Bestimmung verfolgt wurden, und des unzweideutigen Wortlauts dieser Bestimmung konnte jeder Steuerpflichtige, notfalls nach Einholung von fachkundigem Rat, die Anwendung dieser Bestimmung in der gegenwärtig von der Steuerverwaltung und der Rechtsprechung praktizierten Weise voraussehen.

B.9.2. Diese Auslegung kann auch nicht als ein Verbot der Steueroptimierung angesehen werden. Die Freiheit des Steuerpflichtigen, den steuergünstigsten Weg zu wählen, wird nämlich durch den Spielraum begrenzt, der das Steuergesetz ihm dafür einräumt. Die weite Beurteilungsbefugnis in Steuerangelegenheiten erlaubt es dem Gesetzgeber, das Steuergesetz abzuändern, um gegen eine von ihm nicht gewünschte Form der Steueroptimierung vorzugehen.

Wenn die Steuerverwaltung anschließend in der Praxis Konstruktionen feststellt, mit denen diese Gesetzesbestimmung trotzdem umgangen werden soll, darf sie diese Bestimmung auf diese Konstruktionen anwenden, sofern der Wortlaut und die *Ratio legis* dieser Bestimmung dies erlauben sowie die diesbezügliche Kontrolle durch einen unabhängigen und unparteiischen Richter gewährleistet ist.

B.9.3. Es kann dem Steuergesetzgeber im Übrigen nicht vorgeworfen werden, dass er das Steuergesetz nicht auf die Konstruktionen abstimmt, die in der Praxis entwickelt wurden, um die Anwendung dieses Gesetzes zu umgehen. Es kann ihm auch nicht vorgeworfen werden, dass die Rechtsgeschäfte, die einer Abgabe unterliegen, auf Grundlage von objektiven Kriterien eingestuft werden. Wenn diese Einstufung dem Willen der Parteien anheimgestellt werden würde, könnten sie sich nämlich immer der Zahlung eines Teils der Registrierungsgebühren entziehen und käme die effektive Erhebung dieser Gebühren in Gefahr.

B.10. Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls bietet nicht nur einen Schutz gegen eine Enteignung oder eine Eigentumsentziehung (Absatz 1 Satz 2), sondern auch gegen jeden Eingriff in das Recht auf Achtung des Eigentums (Absatz 1 Satz 1). Eine Steuer oder eine andere Abgabe stellt grundsätzlich eine Einmischung in das Recht auf Achtung des Eigentums dar.

Außerdem erwähnt Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls, dass der Schutz des Eigentumsrechts « jedoch in keiner Weise das Recht des Staates [beeinträchtigt], diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

Die Einmischung in das Recht auf Achtung des Eigentums ist nur mit diesem Recht vereinbar, wenn sie in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel steht, das heißt wenn dadurch nicht das faire Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses und denjenigen des Schutzes dieses Rechtes zerstört wird. Auch wenn der Steuergesetzgeber über ein breite Ermessensbefugnis verfügt, verstößt eine Steuer folglich gegen dieses Recht, wenn sie dem Steuerpflichtigen eine übertriebene Last auferlegt oder seine finanzielle Situation grundlegend beeinträchtigt (EuGHMR, 31. Januar 2006, *Dukmedjian gegen Frankreich*, §§ 52-58; Entscheidung, 15. Dezember 2009, *Tardieu de Maleissye u.a. gegen Frankreich*; 16. März 2010, *Di Belmonte gegen Italien*, §§ 38-40).

B.10.2. Nach der in Rede stehenden Bestimmung wird eine Registrierungsgebühr von 10 Prozent auf Grundlage des Wertes der Gesamt- oder Teilübertragung einer Immobilie durch eine Aktiengesellschaft an einen ihrer Aktionäre erhoben.

Eine Gebühr mit einem solchen Gebührensatz, der mit dem gezahlten Preis oder dem Wert des Gutes unmittelbar zusammenhängt, stellt für den Erwerber keine unverhältnismäßige Last dar. Da diese Eigentumsübertragung nur durch eine Willenserklärung des Steuerschuldners zustande kommen kann, steht es ihm im Übrigen frei, auf den Geschäftsvorgang zu verzichten, wenn er die damit verbundene Gebühr nicht zahlen möchte.

B.11. Die Vorabentscheidungsfragen sind verneinend zu beantworten.



Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 130 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention, sofern er auf den entgeltlichen Erwerb von ungeteilten Rechten an einer Immobilie Anwendung findet, die ein Miteigentümer dieser Immobilie von einer Aktiengesellschaft erwirbt, deren Aktionär er ist.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 20. Januar 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) L. Lavrysen