



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 31/2022
vom 24. Februar 2022
Geschäftsverzeichnismr. 7594
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Kassationshof.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune und E. Bribosia, 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 21. Mai 2021, dessen Ausfertigung am 4. Juni 2021 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, koordiniert durch königlichen Erlass vom 10. April 1992 und bestätigt durch Gesetz vom 12. Juni 1992, gegen das verfassungsmäßige Legalitätsprinzip und/oder den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz im Sinne der Artikel 170 und 172 der Verfassung, insofern er außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit erzielte Gewinne oder Profite steuerpflichtig macht, außer wenn die Gewinne oder Profite aus Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines aus unbeweglichen Gütern, Wertpapieren im Portefeuille und beweglichen Sachen bestehenden Privatvermögens hervorgehen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der auf das Steuerjahr 2010 anwendbaren Fassung, der bestimmt:

« Verschiedene Einkünfte sind:

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

[...] ».

B.2. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan möchte erfahren, ob Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 mit den Artikeln 170 und 172 der Verfassung vereinbar sei, insbesondere ob der Begriff « Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines [...] Privatvermögens » mit dem in diesen Verfassungsbestimmungen garantierten Legalitäts- und Gleichheitsprinzip in Steuerangelegenheiten vereinbar sei.

B.3.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

Artikel 172 der Verfassung bestimmt:

« In Steuerangelegenheiten dürfen keine Privilegien eingeführt werden.

Eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

B.3.2. Aus diesen Bestimmungen geht hervor, dass die wesentlichen Bestandteile einer jeden Steuer, die zugunsten der Föderalbehörde eingeführt wird, grundsätzlich durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung festgelegt werden müssen und dass diese

Elemente anhand von präzisen, unzweideutigen und deutlichen Begriffen im Gesetz angeführt sein müssen.

Zu den wesentlichen Bestandteilen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigung.

B.3.3. Das Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten setzt folglich voraus, dass der Gesetzgeber anhand eines ausreichend deutlichen, genauen und unzweideutigen Wortlauts festlegt, welche Verrichtungen der Steuer unterliegen, sodass einerseits jeder - notfalls nach angemessener Beratung - im gegebenen Kontext in angemessenem Umfang die steuerlichen Folgen seines Handelns vorhersehen kann, ohne eine übertriebene Rigidität anzuwenden, die es verhindern würde, bei der Auslegung oder Anwendung einer Steuerbestimmung verändernde Umstände oder Auffassungen zu berücksichtigen, und andererseits der Steuerverwaltung und dem Richter kein allzu großer Beurteilungsspielraum gelassen wird.

Das Legalitätsprinzip steht dem nicht entgegen, dass der Steuerverwaltung ein Beurteilungsspielraum unter der Aufsicht der Gerichte eingeräumt wird. Das bedeutet nicht, dass die in Rede stehende Bestimmung dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit nicht entspricht.

Dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit wird entsprochen, wenn der Steuerpflichtige auf Grundlage des Wortlauts der Gesetzesbestimmungen und, falls erforderlich, mithilfe der diesbezüglichen Auslegung durch die Gerichte wissen kann, welche Verrichtungen der Steuer unterliegen.

B.4. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

Diese Verfassungsbestimmung steht einem nicht zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen entgegen, und zwar einerseits denjenigen, die die Garantie haben, dass niemand einer Steuer unterworfen werden kann, die das Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten nicht beachtet, und andererseits denjenigen, die dieser verfassungsrechtlichen Garantie beraubt sind.

B.5.1. In der fraglichen Bestimmung wird der Inhalt von Artikel 67 Nr. 1 des EStGB 1964 übernommen, in dem selbst der Inhalt von Artikel 17 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. November 1962 « zur Reform der Einkommensteuern » (nachstehend: Gesetz vom 20. November 1962) übernommen worden war.

B.5.2.1. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 17 des Gesetzes vom 20. November 1962 geht hervor, dass der Gesetzgeber die Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines Privatvermögens von der Besteuerung ausschließen wollte:

« La gestion du patrimoine se distingue, en fait, de l'exercice d'une occupation lucrative ou de la spéculation, tant par la nature des biens - c'est-à-dire immeubles, valeurs de portefeuille, objets mobiliers (tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé) - que par la nature des actes accomplis relativement à ces biens : ce sont les actes qu'un bon père de famille accomplit, non seulement pour la gestion courante, mais aussi pour la mise à fruit, la réalisation et le remploi d'éléments d'un patrimoine, c'est-à-dire des biens qu'il a acquis par succession, donation, ou par épargne personnelle, ou encore en remploi de biens aliénés » (*Parl. Dok.*, Senat, 1961-1962, Nr. 366, S. 147).

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

B.5.2.2. In Artikel 17 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. November 1962 war hingegen die Veranlagung der « Gewinne oder Profite aus einzelnen lukrativen Verrichtungen, die den Rahmen der einfachen Verwaltung eines Vermögens übersteigen » (ebenda, S. 148) vorgesehen, die vorher nicht steuerbar waren:

« Les revenus visés sont principalement des profits d'opérations occasionnelles, fortuites ou ne présentant pas une fréquence suffisante pour constituer une véritable occupation.

Ces opérations peuvent être particulièrement lucratives et il n'est pas équitable que, dans un système d'impôt unique, le produit net de telles opérations échappe à tout prélèvement, d'autant moins que certaines de ces opérations, surtout sur le plan de la spéculation, sont parfois peu dignes d'intérêt.

Les revenus en cause peuvent provenir de sources diverses : prestation au profit d'un tiers, opération de nature commerciale ou industrielle, spéculation sur marchandises, conseil occasionnel, etc., mais il est entendu que les bénéfices ou profits résultant d'opérations qui

s'intègrent dans le cadre d'une activité professionnelle régulière ne sont pas visés en l'occurrence.

Par ailleurs, il est expressément souligné que les résultats d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en immeubles, titres et objets mobiliers, ne seront pas soumis à l'impôt.

A cet égard, rien n'est changé au régime actuel » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 77).

B.5.2.3. Daraus ergibt sich, dass Artikel 17 des Gesetzes vom 20. November 1962:

« 1° atteint les profits d'opérations qui échappaient à l'impôt en raison de leur caractère occasionnel ou fortuit, tandis que la loi actuelle n'atteint que les occupations lucratives;

2° confirme expressément l'exonération au profit des opérations de gestion d'un patrimoine privé » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/42, S. 104).

B.6. Die Besteuerbarkeit als verschiedene Einkünfte von gleich welchen Gewinnen oder Profiten - selbst gelegentliche oder zufällige - außerhalb des Rahmens einer Berufstätigkeit wurde eingeführt durch Artikel 17 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. November 1962, dessen Inhalt in Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 übernommen wurde, wobei diese Einkünfte grundsätzlich zum Satz von 33 Prozent zu besteuern sind gemäß Artikel 171 Nr. 1 Buchstabe a) des EStGB 1992.

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

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

B.7.1. Der Begriff « Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung » im Sinne von Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 ist eines der determinierenden Elemente, um zu bestimmen,

ob eine bestimmte Verrichtung der Steuer unterliegt oder unter die vorerwähnte Ausnahme von der Steuer fällt.

B.7.2. Wie sich aus den Ausführungen in B.5.2.1 ergibt, verweist der Begriff auf das Handeln eines « guten Familienvaters », ein Begriff, worunter im Recht allgemein eine « vorsichtige und vernünftige Person » verstanden wird. Der Gesetzgeber hat folglich den Begriff « Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung » anhand eines weiten Kriteriums selbst näher konkretisiert, wodurch das Steuergesetz ein Minimum an Beurteilungsrichtlinien enthält, sodass die Tragweite der in Rede stehenden Bestimmung bis zu einem gewissen Grad eingegrenzt wird.

Es kann dem Gesetzgeber im Übrigen nicht im Namen der Rechtssicherheit vorgeworfen werden, dass er vorliegend keine Kriterien vorgesehen hat, die derart genau sind, dass die Steuerverwaltung und der Richter über keinerlei Beurteilungsspielraum in einer Angelegenheit verfügen, die durch sehr unterschiedliche Situationen gekennzeichnet ist.

B.7.3. Der Gesetzgeber hat außerdem bestimmte Garantien zugunsten des Steuerpflichtigen vorgesehen, die ihn vor Willkür schützen.

Aufgrund der Artikel 20 und 23 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten » (nachstehend: Gesetz vom 24. Dezember 2002) kann sich jeder Steuerpflichtige an die Steuerverwaltung wenden, um auf verbindliche Weise beurteilen zu lassen, wie das Steuergesetz auf eine spezifische Situation oder Verrichtung angewandt werden wird, die in steuerlicher Hinsicht noch keine Wirkungen entfaltet hat. Der Steuerpflichtige ist folglich in der Lage, zu bestimmen, ob die von der in Rede stehenden Bestimmung erfasste Verrichtung, die er vornehmen möchte, womöglich unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Ausnahme fällt.

Da solche Entscheidungen anonym bekannt gemacht werden (Artikel 24 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002), wird die Anwendung durch die Steuerverwaltung auf andere konkrete Fälle auch besser vorhersehbar.

B.7.4. Außerdem muss die Steuerverwaltung bei der Anwendung von Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 in einem konkreten Fall die Grundsätze der ordnungsgemäßen Verwaltung beachten.

B.7.5. Schließlich können die möglichen unterschiedlichen Auslegungen, die sich aus dem vom Gesetzgeber gewählten Kriterium, um die Ausnahme der in Rede stehenden Bestimmung beanspruchen zu können, ergeben könnten, jedenfalls durch die zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfe korrigiert werden.

B.8. Obwohl der Gesetzgeber der Steuerverwaltung und dem Richter einen gewissen Beurteilungsspielraum bei der konkreten Anwendung von Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 einräumt, insbesondere in Bezug auf die Konkretisierung des Begriffs « Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung » anhand des Kriteriums « vorsichtige und vernünftige Person », und dieser Spielraum womöglich zu Abweichungen in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung führen kann, lässt dieser Beurteilungsspielraum unter Berücksichtigung der Ausführungen in B.7.1 bis B.7.5 und des Umstands, dass dieser Begriff, wie in B.6 erwähnt, eng auszulegen ist, den ausreichend genauen Charakter der in Rede stehenden Steuerbestimmung, um dem Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten zu genügen, unberührt.

B.9. Auch wird keine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen der Garantie eines vorhersehbaren Steuergesetzes beraubt, da sich aus den Ausführungen in B.7 und B.8 ergibt, dass die in Rede stehende Bestimmung mit dem Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten nicht unvereinbar ist.

B.10. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 mit den Artikeln 170 § 1 und 172 der Verfassung vereinbar ist.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 90 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf das Steuerjahr 2010 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 170 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 24. Februar 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) L. Lavrysen