



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 35/2022
vom 10. März 2022
Geschäftsverzeichnissnr. 7530
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern J.-P. Moerman, R. Leysen, Y. Kherbache, T. Detienne und S. de Bethune, 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 24. Februar 2021, dessen Ausfertigung am 11. März 2021 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

1. « Verstößt Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er die Eigentümer, die über die gleiche Anzahl Quadratmeter Grund verfügen, mit einem unterschiedlichen Steuersatz belegt, je nach der Art und Weise, wie ihr Grundstück in administrative (Kataster-)Parzellen aufgeteilt wurde oder nicht, und ohne dass der Steuerpflichtige in der Lage ist, diese Aufteilung anhand objektiv nachprüfbarer Daten zu kontrollieren? »;

2. « Verstößt Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er den Eigentümer, der über eine geringere Anzahl Quadratmeter Grund verfügt, mit einem höheren Steuersatz belegt als den Eigentümer, der über eine größere Anzahl Quadratmeter Grund verfügt, je nach der Art und Weise, wie ihr Grundstück nicht (Eigentümer des kleineren Grundstücks) oder wohl (Eigentümer des größeren Grundstücks) in administrative (Kataster-)Parzellen aufgeteilt wurde, und ohne dass der Steuerpflichtige in der Lage ist, diese Aufteilung anhand objektiv nachprüfbarer Daten zu kontrollieren? »;

3. « Verstößt Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er Eigentümer, die über die gleiche Anzahl Quadratmeter Grund verfügen, mit dem gleichen vermutlichen Mehrwert belegt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung und deren Kontext

B.1. Nach Artikel 2.6.4 des Flämischen Raumordnungskodex ist eine Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung zu zahlen, wenn ein in Kraft getretener räumlicher Ausführungsplan oder besonderer Raumordnungsplan auf einer Parzelle eine oder mehrere der Zweckbestimmungsänderungen durchführt, die in den Nrn. 1 bis 15 dieser Bestimmung genannt sind. Abgabepflichtig ist derjenige, der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des betreffenden räumlichen Ausführungsplans oder besonderen Raumordnungsplans das Eigentumsrecht oder bloße Eigentumsrecht an der Parzelle geltend machen kann (Artikel 2.6.8 Absatz 1 des Flämischen Raumordnungskodex). Wenn es mehrere Abgabepflichtige gibt, sind sie gesamtschuldnerisch zu der gesamten Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung verpflichtet (Artikel 2.6.9 des Flämischen Raumordnungskodex).

B.2.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex. Diese Bestimmung hängt mit der Berechnung des Betrags der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung zusammen.

In der Fassung, die auf die Ausgangsstreitigkeit anzuwenden ist, in der über fünf Veranlagungen zur Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung für das Steuerjahr 2012 zu entscheiden ist, bestimmte Artikel 2.6.10:

« § 1er. La taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est calculée à partir de la plus-value présumée d'une parcelle à la suite de la modification de destination et en fonction de la superficie de la parcelle à laquelle s'applique la modification de destination. La superficie de la parcelle est la superficie déclarée et enregistrée au cadastre.

§ 2. La plus-value présumée d'une parcelle est calculée conformément au tableau suivant :

Nature de la modification de destination	Montant de la plus-value présumée par m ²
Modification visée à l'article 2.6.4, 1°	86,31 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 2°	85,92 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 3°	83,73 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 4°	85,65 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 5°	54,89 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 6°	58,02 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 7°	57,63 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 8°	55,44 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 9°	57,36 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 10°	1,92 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 11°	2,58 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 12°	2,19 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 13°	0,39 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 14°	2,85 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 15°	2,46 euros

Si la parcelle fait l'objet de plusieurs modifications de destination simultanées, la plus-value présumée de la parcelle constitue la somme des produits des superficies respectives de chaque modification et le montant de la plus-value présumée par m², comme le montre le tableau inclus dans le premier alinéa.

Si une zone, qui n'a pas encore été délimitée en application de l'article 2.2.3, § 2, alinéa 1er, relève de plusieurs catégories d'affectation de zone, la plus-value présumée est calculée à l'aide de la catégorie dont relève la majorité des fonctions de la zone ».

B.2.2. Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex wurde in der Zwischenzeit mehrfach abgeändert.

Diese Abänderungen haben keine Auswirkungen auf die Untersuchung der Vorabentscheidungsfragen.

B.2.3. Artikel 12.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex findet seinen Ursprung in Artikel 91/2 des Dekrets vom 18. Mai 1999 « über die Organisation der Raumordnung » (nachstehend: Dekret vom 18. Mai 1999). In den Vorarbeiten zu diesem Dekret heißt es:

« *Taxation par parcelle*

169. La taxe sur les bénéfiques résultant de la planification spatiale frappe une parcelle cadastrale. Le calcul du montant de la taxe se fait également ' parcelle par parcelle ' (*infra*).

Pour la définition des exceptions et des exonérations (*infra*), certaines parcelles sont également exceptées ou exonérées, et pas d'autres définitions géographiques.

170. Le choix du niveau de la parcelle cadastrale contribue tant à l'opérationnalisation qu'à l'objectivité de la taxe.

L'Administration du cadastre, de l'enregistrement et des domaines délimite en effet les parcelles cadastrales sur la base de critères objectifs et pertinents, en vertu de l'article 472, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992. En bref, la définition suivante est utilisée :

' Par parcelle cadastrale, l'on entend une partie plus ou moins grande du territoire située dans une même commune ou un même hameau, caractérisée par une même nature ou un même type de construction et appartenant à la même personne (ce qui n'exclut pas les indivisions, un même droit peut être divisé entre plusieurs titulaires).

Un bâtiment et ses dépendances, annexes, accès et jardins ne forment qu'une seule parcelle cadastrale lorsque le tout est attenant et est affecté au même usage.

Exemples :

- *un terrain agricole,*
- *une prairie,*
- *une maison et son jardin,*
- *un château et son parc,*
- *un appartement avec sa cave et son garage.*

Autrement dit, les dépendances bâties et non bâties sont unies au bâtiment principal. Généralement, la valeur vénale ou locative de l'ensemble est plus élevée que la somme de la valeur des composants ' » (Parl. Dok., Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 58).

In diesen Vorarbeiten heißt es, dass « für die Berechnung der Fläche einer vollständigen Parzelle die im Kataster bekannte Fläche zugrunde gelegt wird » (ebenda, S. 63).

B.2.4. Die Artikel 2.6.11 und 2.6.12 des Flämischen Raumordnungskodex, die sich ebenso auf die Berechnung des Betrags der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung beziehen, bestimmen:

« Art. 2.6.11. Pour le calcul de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale, le montant de la plus-value présumée d'une parcelle est divisé en tranches, soumises séparément à un pourcentage d'imposition spécifique.

Ce calcul a lieu à l'aide du tableau suivant :

Partie de la plus-value présumée	Pourcentage applicable à la partie correspondante	Montant total de la taxe pour la partie précédente
de 0,01 à 12 500 euros	1 %	/
de 12 500 à 25 000 euros	2 %	125 euros
de 25 000 à 50 000 euros	3 %	375 euros
de 50 000 à 100 000 euros	5 %	1 125 euros
de 100 000 à 150 000 euros	8 %	3 625 euros
de 150 000 à 200 000 euros	14 %	7 625 euros
de 200 000 à 250 000 euros	18 %	14 625 euros
de 250 000 à 500 000 euros	24 %	23 625 euros
au-dessus des 500 000 euros	30 %	83 625 euros

Art. 2.6.12. § 1er. La plus-value présumée par m², incluse dans l'article 2.6.10, § 2, premier alinéa, est actualisée tous les cinq ans. Dans ce dessein et sur la base du rapport d'évaluation visé à l'article 2.6.19, deuxième alinéa, le Gouvernement flamand présente tous les cinq ans une proposition au législateur décrétoal. Le cycle de cinq ans commence le 1er janvier 2009.

Si l'actualisation n'a pas été effectuée le 31 décembre de la dernière année du cycle de cinq ans mentionné dans le premier alinéa, le montant de la taxe due sur les bénéfices résultant de la planification spatiale, déterminé conformément aux articles 2.6.10 et 2.6.11, sera actualisé à partir du 1er janvier de l'année suivante. Pour ce faire, le montant sera d'abord multiplié par l'indice de santé pour le mois suivant le mois de l'entrée en vigueur du plan d'exécution spatial ou du plan particulier d'aménagement et ensuite divisé par l'indice de santé pour le mois suivant le mois de l'entrée en vigueur du décret dans lequel le montant applicable de la plus-value présumée par m² a été fixé ou adapté pour la dernière fois.

§ 2. En dérogation au § 1er, le Gouvernement flamand soumettra, au plus tard le 31 décembre 2011, une première proposition d'actualisation de la plus-value présumée par m² pour les modifications de destination visées à l'article 2.6.4, 14° et 15° au législateur décrétoal. La proposition est basée sur une évaluation spécifique concernant ces modifications de destination.

Le règlement mentionné dans le premier alinéa n'exempte pas les modifications de destination visées à l'article 2.6.4, 14° et 15° des évaluation et actualisation globales [quinquennales], mentionnées dans le premier alinéa du § 1er. Le règlement mentionné dans le deuxième alinéa du § 1er s'applique aussi intégralement à ces modifications de destination ».

B.2.5. Aus den vorerwähnten Bestimmungen ergibt sich, dass die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung auf Grundlage des vermutlichen Mehrwerts einer Parzelle, der die Folge einer Zweckbestimmungsänderung ist, berechnet wird. Der vermutliche Mehrwert ist das Ergebnis einer Multiplikation des Betrags des vermutlichen Mehrwerts pro Quadratmeter, der der betreffenden Zweckbestimmungsänderung im Sinne der in Artikel 2.6.10 § 2 des Flämischen Raumordnungskodex vorgesehenen Tabelle entspricht, und der Fläche der Zweckbestimmungsänderung auf der Katasterparzelle in Quadratmetern.

Der Betrag dieses Mehrwerts wird in Teilbeträge unterteilt, die jeweils einem spezifischen Abgabensatz unterworfen werden, der in Abhängigkeit von der Höhe des übereinstimmenden Teils des vermutlichen Mehrwerts steigt. Die Vorarbeiten zum vorerwähnten Dekret vom 18. Mai 1999 verdeutlichen, dass der vollständige Betrag der Abgabe pro Parzelle so berechnet wird, dass « erstens der Betrag der Gewinne aus der Raumplanung in Bezug auf den höchsten Teilbetrag mit dem Steuersatz zu diesem höchsten Teilbeitrag multipliziert wird, und zweitens dieses Ergebnis und der Gesamtbetrag der Abgabe bezüglich der vorherigen Teilbeträge addiert werden » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 63). Die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung hat folglich progressiven Charakter. In diesem Zusammenhang heißt es in den Vorarbeiten, dass « in Bezug auf die Berechnung der Abgabe [...] ein progressives System zugrunde gelegt wird, berechnet pro Parzelle », und dass « eine progressive Steuer auf Vermögensbestandteile (vorliegend einen potenziellen Wertzuwachs) [...] vor dem Hintergrund des ‘ Leistungsfähigkeitsprinzips ’ gerechtfertigt [ist]. Es muss mit anderen Worten vermieden werden, dass die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung, relativ gesehen, hauptsächlich ‘ Eigentümer kleiner Grundstücke ’ trifft » (ebenda, S. 62).

B.2.6. Ebenso werden nach den Vorarbeiten zum Dekret vom 18. Mai 1999 « die Beträge der potenziellen Mehrwerte [...] auf Grundlage einer aktuellen wissenschaftlichen Studie dekretal festgelegt », ohne die Bezirkskoeffizienten zu berücksichtigen. In den Vorarbeiten wird diese Entscheidung wie folgt erläutert:

« Il n’est pas tenu compte des coefficients d’arrondissement actuels, pour lesquels il n’existe que peu de données scientifiques.

Ces coefficients diffèrent considérablement : le facteur de correction le plus élevé s’élève à 1,5 (Anvers); le plus bas s’élève à 0,48 (Maaseik), ce qui signifie qu’un propriétaire dans l’arrondissement d’Anvers devra payer trois fois plus qu’un propriétaire dans l’arrondissement de Maaseik.

Par ailleurs, l'évolution du marché foncier ne tient pas du tout compte des limites d'arrondissement, eu égard à la grande diversité et aux importantes fluctuations des prix du foncier dans un seul et même arrondissement.

La suppression des coefficients d'arrondissement s'impose également pour l'application de la taxe, *a fortiori* dès lors que les plans d'exécution régionaux et provinciaux peuvent parfaitement dépasser les limites de l'arrondissement » (ebenda, S. 63).

In Bezug auf die erste und die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.3. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vom Gerichtshof erfahren, ob Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex vereinbar sei mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern diese Bestimmung dazu führe, dass Eigentümer von Grundstücken mit der gleichen Fläche, für die eine Zweckbestimmungsänderung der gleichen Art erfolge, eine unterschiedliche Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung schulden könnten, je nach der Art und Weise, wie ihr Grundstück in Katasterparzellen aufgeteilt worden sei oder nicht. Da der vermutliche Mehrwert pro Katasterparzelle bestimmt werde und sich der Abgabensatz in Abhängigkeit von der Höhe des übereinstimmenden Teils des vermutlichen Mehrwerts erhöhe, sei die Gesamtabgabe auf Gewinne aus der Raumplanung infolge einer Zweckbestimmungsänderung der gleichen Art geringer, wenn das Grundstück, für das diese Zweckbestimmungsänderung erfolge, in mehrere Katasterparzellen aufgeteilt sei, und zwar im Vergleich zu der Situation, in der das Grundstück aus einer einzigen Katasterparzelle bestehe.

Die zweite Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit der in Rede stehenden Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern sie zu einem Behandlungsunterschied zwischen einerseits Eigentümern eines Grundstücks, das eine kleinere Fläche aufweise und aus einer einzigen Katasterparzelle bestehe, und andererseits Eigentümern eines Grundstücks führe, das eine größere Fläche aufweise und in mehrere Katasterparzellen aufgeteilt sei. Im Falle einer Zweckbestimmungsänderung der gleichen Art könne die Bestimmung des vermutlichen Mehrwerts pro Katasterparzelle nach Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex dazu führen, dass die letztgenannte Kategorie von Eigentümern eine niedrigere Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung schulde als die erstgenannte Kategorie von Eigentümern.

Die Behandlungsunterschiede, zu denen der Gerichtshof befragt wird, hängen in beiden Vorabentscheidungsfragen mit dem Umstand zusammen, dass die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung für jede Katasterparzelle gesondert berechnet wird. Aufgrund ihres gegenseitigen Zusammenhangs prüft der Gerichtshof die erste und die zweite Vorabentscheidungsfrage gemeinsam.

B.4. Die Gemeinde Tervuren führt an, dass die in der ersten und der zweiten Vorabentscheidungsfrage angesprochenen Behandlungsunterschiede auch mit dem Eigentumsrecht unvereinbar seien, das in Artikel 16 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet sei. Eine Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan ist jedoch nicht berechtigt, den Gegenstand und den Umfang der Vorabentscheidungsfrage zu bestimmen.

B.5. Nach Ansicht der Flämischen Regierung ergeben sich die fraglichen Behandlungsunterschiede nicht aus Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex, sondern aus Artikel 2.6.11 dieses Kodex, weil der progressive Charakter des Abgabensatzes für Gewinne aus der Raumplanung die Folge letztgenannter Bestimmung sei.

Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfragen und der Begründung der Verweisungsentscheidung kann abgeleitet werden, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan dem Gerichtshof nicht den progressiven Charakter der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung als solchen vorlegen möchte, sondern den Umstand, dass sich die Katasteraufteilung in Bezug auf ein Grundstück auf den Betrag dieser Abgabe auswirkt, und zwar angesichts der Regel, dass der Abgabensatz auf den vermutlichen Mehrwert jeder gesonderten Katasterparzelle angewandt wird. Diese Regel ergibt sich aus Artikel 2.6.10 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex, sodass die Einrede der Flämischen Regierung zu verwerfen ist.

Der Gerichtshof kann bei seiner Prüfung gleichwohl den progressiven Charakter des Abgabensatzes berücksichtigen, der auf Artikel 2.6.11 des Flämischen Raumordnungskodex beruht, sowie dessen Folgen für die Berechnung des Betrags der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung in Abhängigkeit von der Aufteilung in Katasterparzellen.

B.6. 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.7.1. Wie der Gerichtshof in seiner Entscheidung Nr. 50/2011 vom 6. April 2011 geurteilt hat, ist die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung eine Steuer. Eine Steuer auf Gewinne aus der Raumplanung kann nämlich durch die Behörde den Eigentümern auferlegt werden, wenn ihre Parzellen infolge eines in Kraft getretenen Zweckbestimmungsplans im Gegensatz zu vorher nunmehr in Frage kommen für die Erteilung einer Umgebungsgenehmigung.

B.7.2. 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.

B.7.3. Es obliegt dem zuständigen Gesetzgeber, die Besteuerungsgrundlage, den Steuersatz und die Berechnungsweise der Steuer festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der wirtschaftlich-sozialen Politik. 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 bei dem Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, gehören daher zur Ermessensfreiheit des zuständigen Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf eine solche politische Entscheidung sowie die ihr zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig wären.

B.7.4. Der zuständige Steuergesetzgeber kann darüber hinaus nicht die Besonderheiten jedes Einzelfalls berücksichtigen. Er muss Kategorien anwenden, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken. Ein Steuersystem kann nicht auf die Einzelheiten der individuellen Situationen eingehen, ohne eine Kontrolle zu organisieren, deren Kosten den Ertrag der Steuer gefährden könnten.

B.7.5. Der Gerichtshof muss jedoch prüfen, ob die fragliche Bestimmung vor dem Hintergrund der Weise, wie die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung berechnet wird, womöglich Behandlungsunterschiede zur Folge hat, die sachlich nicht gerechtfertigt sind.

B.8.1. Die Beschwerdegründe der Gemeinde Tervuren beziehen sich auf den Umstand, dass bei der Zweckbestimmungsänderung bezüglich eines Grundstücks die Berechnung der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung auf Grundlage der Fläche jeder gesonderten Katasterparzelle erfolge. Die Aufteilung in Katasterparzellen beruht auf der Regelung zum Katastereinkommen aus unbeweglichen Gütern im Sinne der Artikel 471 bis 504 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992).

In der vor der Abänderung durch das Gesetz vom 25. April 2014 « zur Anpassung der Bezeichnungen der Verwaltungen des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen in den steuerrechtlichen Vorschriften und zur Festlegung verschiedener anderer Gesetzesabänderungen » geltenden Fassung, bestimmte Artikel 472 § 1 des EStGB 1992:

« Das Katastereinkommen wird pro Katasterparzelle festgelegt. Zu diesem Zweck führt die Katasterverwaltung gemäß den vom König bestimmten Regeln und Formen eine Schätzung der Parzellen durch ».

Artikel 504 desselben Gesetzbuches bestimmte:

« Die Katasterverwaltung gewährleistet gemäß den vom König festgelegten Regeln die Bewahrung und Fortschreibung der Katasterunterlagen.

Nur die Katasterverwaltung ist ermächtigt, gemäß den vom König festgelegten Regeln und Tarifen Auszüge aus oder Abschriften von Katasterunterlagen zu erstellen und auszustellen.

Außer bei ausdrücklicher Erlaubnis der Katasterverwaltung ist es verboten, vorerwähnte Auszüge oder Abschriften zu vervielfältigen oder sie durch ein Informatikverfahren oder ein anderes Verfahren zu bearbeiten ».

Durch die Artikel 23 und 32 des vorerwähnten Gesetzes vom 25. April 2014 wird in den Artikeln 472 § 1 und 504 des EStGB 1992 das Wort « Katasterverwaltung » jeweils durch die Wörter « Generalverwaltung Vermögensdokumentation » ersetzt.

B.8.2. Die Regeln über die Festlegung, die Bewahrung und die Fortschreibung der Katasterunterlagen waren ursprünglich Gegenstand der Verordnung über die Katasterbewahrung, festgelegt durch den königlichen Erlass vom 26. Juli 1877 (nachstehend: Verordnung über die Katasterbewahrung). Die Artikel 25 bis 31 dieser Verordnung hingen mit der Registrierung und der Nummerierung neuer oder abgeänderter Katasterparzellen zusammen. Artikel 27 § 1 legte insbesondere fest, dass « nur die aneinandergrenzenden Parzellen [...] der gleichen Bebauungsart und mit der gleichen Klassifikation, die demselben Eigentümer gehören und die nicht durch eine Mauer, einen breiten Graben, einen Weg, einen Fluss oder eine andere feste Grenze voneinander getrennt sind », miteinander verbunden werden dürfen.

B.8.3. Die Verordnung über die Katasterbewahrung wurde durch Artikel 54 des königlichen Erlasses vom 30. Juli 2018 « über die Anlage und Fortschreibung der Katasterdokumentation und zur Festlegung der Modalitäten für die Ausstellung von Katasterauszügen » (nachstehend: königlicher Erlass vom 30. Juli 2018) aufgehoben. Durch diesen Erlass wurde eine neue Regelung eingeführt in Bezug auf die « Art und Weise, wie Katasterdokumentation angelegt und fortgeschrieben wird » und die « Ausstellung von Abschriften von und Auszügen aus dieser Dokumentation und Erteilung von Informationen aus dieser Dokumentation » (Artikel 1 des königlichen Erlasses vom 30. Juli 2018).

Diese Abänderung wirkt sich jedoch nicht auf die vorliegende Rechtssache aus, die sich auf die Berechnung der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung für das Steuerjahr 2012 bezieht.

B.9. Die Behandlungsunterschiede, zu denen der Gerichtshof befragt wird, beruhen auf einem objektiven Unterscheidungskriterium, nämlich dem Umstand, dass ein Grundstück eines Eigentümers, für das eine Zweckbestimmungsänderung durchgeführt wird, in mehrere Katasterparzellen aufgeteilt ist oder nicht. Die Grenzen und die Fläche einer Katasterparzelle sind in den Katasterunterlagen festgelegt, die von der zuständigen Föderalverwaltung aufbewahrt und fortgeschrieben werden.

B.10.1. Nach den in B.2.3 erwähnten Vorarbeiten dient die Entscheidung für eine Abgabe auf Ebene der Katasterparzelle « sowohl der Operationalisierung als auch der Objektivität der Abgabe. Die Kataster-, Registrierungs- und Domänenverwaltung zieht die Grenzen der Katasterparzellen nämlich auf Grundlage von objektiven und sachdienlichen Kriterien, und zwar gemäß Artikel 472 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ». Dabei wird unter dem Begriff « Katasterparzelle » verstanden « ein mehr oder weniger großer Teil des Gebiets, das in einer Gemeinde oder in einem Weiler liegt, gekennzeichnet durch die gleiche Bebauungsart und im Eigentum einer Person stehend ». Ferner bilden nach der in den Vorarbeiten erwähnten Definition mehrere unbewegliche Güter, wie « ein Gebäude und dessen Zubehör, Nebengebäude, Zugänge und Gärten », nur eine einzige Katasterparzelle, « wenn alles aneinandergrenzt und demselben Nutzungszweck dient » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 58).

B.10.2. Der Dekretgeber wollte die Konkretisierung des Begriffs der Parzelle im Rahmen der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung auf die Festlegung der Grenzen der Katasterparzellen im Rahmen der Regelung über das Katastereinkommen aus unbeweglichen Gütern, die im EStGB 1992 und seinen Ausführungserlassen vorgesehen ist, abstimmen. Aus den in B.8 erwähnten Bestimmungen ergibt sich, dass dabei unter anderem die Eigentumssituation, die Art, die Lage und die Nutzung der unbeweglichen Güter berücksichtigt werden.

B.10.3. Wie in B.7.4 erwähnt, kann der Dekretgeber bei der Einführung einer Steuer nicht die Besonderheiten jedes Einzelfalls berücksichtigen und darf er die diesbezügliche Vielfalt annäherungsweise und vereinfachend definieren. Dabei muss der Dekretgeber notwendigerweise die Schwierigkeiten berücksichtigen, die insbesondere hinsichtlich der Verwaltungskosten für die eintreibende Verwaltung mit der Erhebung der Steuer einhergehen. In diesem Zusammenhang ermöglicht die Festlegung der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung auf Grundlage der Katasterdokumentation, die von der zuständigen Föderalverwaltung angelegt und fortgeschrieben wird, ohne dass in jedem Einzelfall beurteilt werden muss, in welchem Umfang angrenzende unbewegliche Güter im Lichte der in B.10.1 erwähnten Kriterien als eine einzige Parzelle oder mehrere Parzellen anzusehen sind, die in den Vorarbeiten erwähnte Zielsetzung der Operationalisierung und der Objektivierung der Abgabe

auf Gewinne aus der Raumplanung zu erreichen (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 58).

B.10.4. Unter Berücksichtigung des weiten Beurteilungsspielraums, über den der Dekretgeber in Steuerangelegenheiten verfügt, beruht ein Ansatz pro Parzelle im Rahmen einer Steuer wie der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung, die im Wesentlichen dazu dient, einen Wertzuwachs hinsichtlich eines unbeweglichen Gutes infolge des Handelns der für die Raumordnung zuständigen Regionalbehörde zu besteuern, folglich auf einem sachdienlichen Unterscheidungskriterium.

B.10.5. Die den Vorabentscheidungsfragen zugrunde liegende Annahme, dass der Steuerpflichtige nicht in der Lage sei, die Aufteilung in Katasterparzellen « anhand objektiv nachprüfbarer Daten zu kontrollieren », ergibt sich nicht aus der fraglichen Bestimmung. Die Regeln in Bezug auf die Anlage und die Fortschreibung der Katasterdokumentation werden nämlich durch den König festgelegt, und zwar in Ausführung der Artikel 472 § 1 und 504 des EStGB 1992, wie in B.8 erwähnt. Sofern die Aufteilung in Katasterparzellen in einem konkreten Fall nicht mit dem tatsächlichen Zustand der betreffenden unbeweglichen Güter übereinstimmen sollte und dadurch im Bereich der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung ein Behandlungsunterschied in Bezug auf andere Grundstückseigentümer entstehen könnte, wäre auch das nicht die Folge der fraglichen Bestimmung, sondern der Anwendung der dementsprechend vom König festgelegten Regeln durch die zuständige Föderalverwaltung.

B.11.1. Es muss noch geprüft werden, ob die Festlegung des vermutlichen Mehrwerts auf Ebene der Katasterparzelle gemäß der fraglichen Bestimmung mit unverhältnismäßigen Folgen verbunden ist.

B.11.2. Die Festlegung der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung auf Grundlage der Fläche einer Katasterparzelle, wobei die Steuer progressiven Charakters hat, hat zur Folge, dass Eigentümer größerer Parzellen eine höhere Steuer als Eigentümer kleinerer Parzellen zu zahlen haben, wodurch folglich dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung getragen wird, wie es vom Dekretgeber gewollt ist (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 62). Da der Dekretgeber im Lichte der in B.10.1 erwähnten Kriterien für die Festlegung der Grenzen der Katasterparzellen davon ausgehen durfte, dass den meisten Eigentümern ein Grundstück

gehört, das aus einer einzigen Katasterparzelle besteht, ist die fragliche Bestimmung grundsätzlich nicht mit unverhältnismäßigen Folgen verbunden.

B.11.3. Sofern jedoch ein Grundstück in mehrere Katasterparzellen aufgeteilt ist, die einem einzigen Eigentümer gehören, hat die fragliche Bestimmung zur Folge, dass der progressive Charakter des in Artikel 2.6.11 des Flämischen Raumordnungskodex festgelegten Steuersatzes auf jede Katasterparzelle gesondert angewandt wird. Das führt dazu, dass die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung höher ausfallen kann, wenn ein Grundstück aus nur einer einzigen Katasterparzelle besteht, als wenn ein gleich großes Grundstück oder sogar ein größeres Grundstück in mehrere Katasterparzellen aufgeteilt ist.

B.11.4. Es ist nicht ersichtlich, dass der Grad der Progression bezüglich der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung und die Höhe der Abgabensätze, wie in Artikel 2.6.11 des Flämischen Raumordnungskodex festgelegt, so geartet sind, dass die Rechte des Eigentümers, dessen Grundstück als eine einzige Parzelle besteuert wird, auf unverhältnismäßige Weise beeinträchtigt werden. Im Übrigen werden auch innerhalb der Kategorie von Eigentümern, deren Grundstück in mehrere Katasterparzellen aufgeteilt ist, in Abhängigkeit von der Zahl der Parzellen auch Unterschiede bezüglich der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung auftreten.

B.11.5. Schließlich hängt die Aufteilung in Katasterparzellen, unter Anwendung der in B.8 und B.10.5 erwähnten Regeln, von den spezifischen Merkmalen des betreffenden Grundstücks ab. Die tatsächlichen finanziellen Folgen der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung lassen sich erst feststellen, nachdem der Mehrwert, der die Folge einer Zweckbestimmungsänderung ist, tatsächlich realisiert worden ist, wobei neben der Fläche einer Katasterparzelle viele andere Faktoren eine Rolle spielen.

B.11.6. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen sind die Folgen der Behandlungsunterschiede, zu denen sich der Gerichtshof äußern soll, vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele nicht unverhältnismäßig.

B.12. Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex ist folglich nicht unvereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern diese Bestimmung dazu führt, dass

der vermutliche Mehrwert, auf dessen Grundlage der Betrag der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung berechnet wird, pro Katasterparzelle bestimmt wird.

In Bezug auf die dritte Vorabentscheidungsfrage

B.13. Aus der Formulierung der Verweisungsentscheidung und den beim Gerichtshof eingereichten Schriftsätzen kann abgeleitet werden, dass sich die dritte Vorabentscheidungsfrage auf die Vereinbarkeit von Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung bezieht, insofern diese Bestimmung die Beträge der vermutlichen Mehrwerte pro Quadratmeter für jede der Zweckbestimmungsänderungen auf pauschale Weise festlege, wodurch die spezifischen Faktoren, wie die Lage, die für den Wert einer Parzelle bestimmend seien, nicht *in concreto* berücksichtigt werden könnten. Folglich führe die fragliche Bestimmung zu einer identischen Behandlung von Eigentümern von Parzellen, für die eine Zweckbestimmungsänderung der gleichen Art durchgeführt werde, da alle diese Eigentümer auf Grundlage des gleichen Betrags des vermutlichen Mehrwerts steuerpflichtig seien, während der tatsächliche Wertzuwachs in Bezug auf ihre Parzelle im Lichte der individuellen Merkmale der jeweiligen Parzelle unterschiedlich sein könne.

B.14. So wie der Gerichtshof mit seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 50/2011 vom 6. April 2011 geurteilt hat, ist der Steuergegenstand der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung nicht ein erzielter Mehrwert, d.h. ein tatsächlich erhaltenes Einkommen, sondern ein Vermögensbestandteil, nämlich der Wertzuwachs einer Liegenschaft, bei dem davon ausgegangen wird, dass er sich aus dem Eingreifen der für die Raumplanung zuständigen regionalen Behörde ergibt.

B.15.1. Aus den in B.2.6 erwähnten Vorarbeiten ergibt sich, dass die Beträge der vermutlichen Mehrwerte pro Quadratmeter « auf Grundlage einer aktuellen wissenschaftlichen Studie » festgelegt werden und dass die Entscheidung getroffen wurde, « die zurzeit bestehenden Bezirkskoeffizienten » nicht mehr zu berücksichtigen, unter anderem weil diese Koeffizienten beträchtlich voneinander abwichen und die wissenschaftliche Grundlage dafür dünn war. Außerdem berücksichtigt « die Entwicklung auf dem Immobilienmarkt [...] am wenigsten die Bezirksgrenzen, angesichts der großen Vielfalt und Fluktuation bei den

Immobilienpreisen innerhalb eines Bezirks » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 63).

B.15.2. Nach Artikel 2.6.12 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex werden « die in Artikel 2.6.10 § 2 Absatz 1 vorgesehenen vermutlichen Mehrwerte pro m² [...] alle fünf Jahre aktualisiert » entsprechend dem in dieser Bestimmung geregelten Verfahren.

B.16.1. Wie in B.7.4 erwähnt, kann der Dekretgeber bei der Einführung einer Steuer nicht die Besonderheiten jedes Einzelfalls berücksichtigen und darf er die diesbezügliche Vielfalt annäherungsweise und vereinfachend definieren. Dabei muss der Dekretgeber notwendigerweise die Schwierigkeiten berücksichtigen, die insbesondere hinsichtlich der Verwaltungskosten für die eintreibende Verwaltung mit der Erhebung der Steuer einhergehen.

B.16.2. Folglich durfte sich der Dekretgeber vernünftigerweise dafür entscheiden, die Besteuerungsgrundlage der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung nicht auf Grundlage des tatsächlichen Wertzuwachses zu bestimmen, sondern mit einem System regelmäßig aktualisierter und wissenschaftlich begründeter Pauschalbeträge pro Quadratmeter zu arbeiten, die auf die Art der Zweckbestimmungsänderung abgestimmt sind und einheitlich im gesamten Gebiet der Flämischen Region gelten. Es ist nicht offensichtlich unvernünftig, davon auszugehen, dass, wenn für jede einzelne Parzelle *in concreto* der tatsächliche Wertzuwachs geschätzt werden müsste, dies mit Kosten verbunden wäre, die womöglich zu den Einnahmen aus der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung nicht im Verhältnis stünden.

B.17. Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex ist folglich nicht unvereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern diese Bestimmung die Beträge der vermutlichen Mehrwerte pro Quadratmeter, auf deren Grundlage die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung berechnet wird, auf pauschale Weise festlegt.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 10. März 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) L. Lavrysen