



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 11/2023
vom 19. Januar 2023
Geschäftsverzeichnismr. 7809
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 2.6.5 Nr. 1 und 2.6.10 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem Präsidenten L. Lavrysen, dem vorsitzenden Richter T. Giet, und den Richtern J. Moerman, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Entscheid vom 10. Mai 2022, dessen Ausfertigung am 23. Mai 2022 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 2.6.5 Nr. 1 und 2.6.10 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex, dahin ausgelegt, dass die Kategorie von Rechtsunterworfenen, die infolge einer Zweckbestimmungsänderung durch einen räumlichen Ausführungsplan einen Mehrwert auf die Gesamtfläche der von der Zweckbestimmungsänderung betroffenen Parzelle genießen können, auf die gleiche Weise besteuert wird wie die Kategorie von Rechtsunterworfenen, die infolge einer Zweckbestimmungsänderung nur einen Mehrwert auf einen Teil der Fläche der von der Zweckbestimmungsänderung betroffenen Parzelle genießen können, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem in den beiden Fällen die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung auf die Gesamtfläche der von der Zweckbestimmungsänderung betroffenen Parzelle zu entrichten ist, während ein Teil unbebaubar ist oder wenigstens Baubeschränkungen unterliegt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit der Grundlage der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.2.1. Die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung ist eine Steuer. Sie hat eine besondere Bestimmung; sie zielt darauf ab, einen Teil des sich aus der geänderten Bestimmung der räumlichen Ausführungspläne ergebenden Wertzuwachses der Grundstücke der öffentlichen Hand zuzuweisen. Die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung wurde durch den Dekretgeber als Gegenstück zur Regelung über Planschäden angesehen (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 53).

In den Vorarbeiten zum flämischen Dekret vom 27. März 2009 « zur Anpassung und Ergänzung der Raumplanungs-, Genehmigungs- und Rechtsdurchsetzungspolitik » (nachstehend: Dekret vom 27. März 2009) wird präzisiert:

« La taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale rejoint partiellement le concept de taxe rémunératoire, c'est-à-dire la récupération du coût exposé pour une prestation fournie par l'autorité publique, auprès du groupe de contribuables qui sont irréfragablement présumés tirer avantage de cette prestation. En effet, l'impôt est prélevé sur des avantages découlant de la planification spatiale, à savoir les effets secondaires résultant de l'exercice de la compétence de police que l'autorité planificatrice exerce ou doit exercer dans le cadre de l'aménagement du territoire » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 55).

B.2.2. Der Steuergegenstand ist das Element, das Anlass zur Besteuerung gibt, die Lage oder das Faktum, die Anlass geben zu der Tatsache, dass die Steuer geschuldet ist. Der Steuergegenstand unterscheidet sich von der Bemessungsgrundlage, bei der es sich um den Betrag handelt, auf dem die Steuer berechnet wird.

Die steuerpflichtige Materie der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung ist der « potenzielle » Mehrwert eines unbeweglichen Gutes, der die Folge einer abgeänderten Raumplanungspolitik ist.

In diesem Zusammenhang wird in den Vorarbeiten zum vorerwähnten Dekret vom 27. März 2009 präzisiert:

« En d'autres termes, cela reste toujours un impôt sur les plus-values *potentielles* découlant d'une modification de destination.

Il peut dès lors être utilement renvoyé à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, selon laquelle la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est une ' imposition sur la destination ' ; la matière imposable est l'accroissement de valeur ' *réputé découler d'une intervention de l'autorité régionale compétente en matière d'aménagement du territoire* ' » (Parl. Dok., Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 56).

B.3.1. In der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gefragt, ob die Artikel 2.6.5 Nr. 1 und 2.6.10 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar seien, indem für alle Steuerpflichtigen im Rahmen der darin vorgesehenen Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage von dem gleichen mutmaßlichen Mehrwert ausgegangen wird, während Steuerpflichtige, die zu einer Kategorie von Steuerpflichtigen gehören, für die für die steuerbare Parzelle nach der Zweckbestimmungsänderung weitgehende und gravierende Einschränkungen in Bezug auf mögliche Bauarbeiten gelten, in Wirklichkeit einen viel geringeren Mehrwert erzielen als Steuerpflichtige, für die nach der gleichen Zweckbestimmungsänderung keine solchen weitgehenden und gravierenden Einschränkungen in Bezug auf mögliche Bauarbeiten gelten.

B.3.2. Die Sache im Ausgangsverfahren bezieht sich auf eine Zweckbestimmungsänderung im Sinne von Artikel 2.6.4 Nr. 6 des Flämischen Raumordnungskodex, der bestimmt:

« Une taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est due lorsque l'entrée en vigueur d'un plan d'exécution spatial ou d'un plan particulier d'aménagement entraîne pour une parcelle, une ou plusieurs des modifications de destination suivantes :

[...]

6° la modification de destination d'une zone relevant des catégories d'affectation de zone ' forêt ', ' autres espaces verts ' ou ' réserves et nature ' en une zone relevant de la catégorie d'affectation de zone ' activité économique ' ».

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diesen Fall.

B.4.1. Artikel 2.6.5 Nr. 1 des Flämischen Raumordnungskodex in der auf die vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängige Rechtssache anwendbaren Fassung bestimmt:

« Aucune taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale n'est due dans les cas suivants :

1° lorsque la modification de destination n'entraîne pas la possibilité d'obtenir un permis d'environnement qui ne pouvait pas être obtenu avant l'entrée en vigueur du plan d'exécution spatial ou du plan particulier d'aménagement ».

B.4.2. Artikel 2.6.10 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex bestimmt :

« 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 ».

Artikel 2.6.10 des Flämischen Raumordnungskodex enthält eine Regelung über die Berechnung des « mutmaßlichen Mehrwerts », der anschließend in Abgabestufen unterteilt ist, auf die ein progressiver Satz angewandt wird. In den Vorarbeiten zum Dekret vom 27. März 2009 wird präzisiert:

« En ce qui concerne le calcul de la taxe, celui-ci se fonde, contrairement au régime actuel prévu par le décret du 18 mai 1999 portant organisation de l'aménagement du territoire, sur un tarif progressif, calculé par parcelle.

L'instauration d'un impôt progressif sur des éléments patrimoniaux (en l'espèce, une plus-value potentielle) est défendable du point de vue du ' principe de la capacité contributive '. Pour le dire autrement, il faut éviter que, sur un plan relatif, la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale touche principalement des ' petits propriétaires fonciers '.

Le concept de progressivité se retrouve également dans le régime de l'impôt sur les revenus, ainsi que dans le cadre de diverses autres taxes relatives à des biens immobiliers.

En l'espèce, on se rapproche fortement des ' Dispositions particulières temporaires pour les donations de parcelles de terrain destinées à la construction d'habitations selon les prescriptions d'urbanisme ' prévues à l'article 140*nonies* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 62).

B.5.1. 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. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

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.5.2. 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.6.1. Die Berechnung der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung erfolgt nach einem zweistufigen Vorgang. Zunächst wird der « mutmaßliche Mehrwert » berechnet und anschließend wird die eigentliche Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung berechnet, indem der mutmaßliche Mehrwert gemäß einem System der Abgabestufen einem spezifischen Abgabensatz unterworfen wird.

Der mutmaßliche Mehrwert wird berechnet, indem die Fläche der Parzelle mit einem Pauschalbetrag pro m² multipliziert wird, und zwar in Abhängigkeit von der Art der Zweckbestimmungsänderung. Bei bestimmten Zweckbestimmungsänderungen wird die Fläche der Zweckbestimmungsänderung für die Berechnung des mutmaßlichen Mehrwerts auf eine Höchstfläche von 2 750 m² beschränkt.

B.6.2. Die Pauschalbeträge des mutmaßlichen Mehrwerts beruhen auf aktuellen wissenschaftlichen Studien.

In den Vorarbeiten zum Dekret vom 27. März 2009 wurde präzisiert:

« Les montants des plus-values potentielles sont fixés par décret dans le nouvel article 91/2, § 2, alinéa 1er, du décret du 18 mai 1999 portant organisation de l'aménagement du territoire, sur la base d'une étude scientifique actuelle.

Les coefficients d'arrondissement existants, pour lesquels les fondements scientifiques disponibles sont faibles, ne sont pas pris en compte.

[...]

Il peut être valablement renvoyé à la jurisprudence de la section de législation du Conseil d'État, selon laquelle *' en droit fiscal, l'efficacité des critères et le coût administratif de leur application doivent être pris en considération pour apprécier s'ils sont susceptibles d'une justification raisonnable '*. En l'espèce, le Conseil d'État a spécifiquement jugé que *' lorsque la loi fiscale vise en même temps des agents économiques dont les différentes productions ont une incidence variée sur l'environnement, elle doit nécessairement appréhender cette diversité de situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière schématique et approximative '* » (Parl. Dok., Flämisches Parlament, 2008-2009, Nr. 2011/1, S. 63).

Außerdem werden die in Artikel 2.6.10 § 2 Absatz 1 des Flämischen Raumordnungskodex geregelten mutmaßlichen Mehrwerte alle fünf Jahre aktualisiert.

B.7. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Schuldner der von ihm eingeführten Steuer zu bestimmen, sowie ihre Höhe. Er verfügt in diesem Sachbereich über einen breiten Ermessensspielraum.

Wenn der Dekretgeber die Steuerschuldner bestimmt, muss er Kategorien anwenden können, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken, da er die Besonderheiten jedes Einzelfalls nicht berücksichtigen kann und die diesbezügliche Vielfalt annäherungsweise und vereinfachend beschreiben darf. 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.8.1. Die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung erfasst nicht den tatsächlich realisierten Mehrwert, sondern nur den « potenziellen » Mehrwert eines unbeweglichen Gutes, bei dem davon ausgegangen wird, dass er auf ein Auftreten der für die Raumordnung zuständigen Behörde zurückzuführen ist.

B.8.2. Die Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung wird in Bezug auf fünfzehn Zweckbestimmungsänderungen angewandt (Artikel 2.6.4 des Flämischen Raumordnungskodex), mit verschiedenen Sätzen für die Berechnung der Abgabe auf Gewinne

aus der Raumplanung. Artikel 2.6.5 des Flämischen Raumordnungskodex sieht darüber hinaus einige konkrete Fälle vor, in denen keine Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung zu entrichten ist, und Artikel 2.6.6 des Flämischen Raumordnungskodex legt die Bedingungen fest, unter denen Parzellen, die enteignet werden oder einvernehmlich zum Nutzen der Allgemeinheit übertragen werden, von der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung befreit sind.

Außerdem ist in Artikel 2.6.10 § 3 des Flämischen Raumordnungskodex ein Berichtigungsmechanismus für Parzellen vorgesehen, die als Gebiete für dauerhaftes Wohnen für Zweitwohnungen ausgewiesen sind und eine raumordnungsbezogene Lösung für Gebiete mit Wochenendwohnungen darstellen.

Schließlich kann der geschuldete Betrag der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung noch reduziert werden, wenn der Steuerpflichtige die Bonifikationsregelung im Sinne von Artikel 2.6.15 des Flämischen Raumordnungskodex in Anspruch nimmt.

B.8.3. Der geschuldete Betrag der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung kann daher stark schwanken, da dessen Höhe nicht nur von der Art der Zweckbestimmungsänderung abhängt, sondern auch vom mutmaßlichen Mehrwert, dem System der Abgabenstufen, den unterschiedlichen möglichen Ausnahmen, Befreiungen, Aussetzungen und der Bonifikation.

Angesichts des weiten Beurteilungsspielraums des Dekretgebers und seiner Befugnis, die unterschiedlichen Konstellationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung zu erfassen, durfte der Dekretgeber deshalb vernünftigerweise entscheiden, den potenziellen Mehrwert anhand eines pauschal festgelegten « mutmaßlichen Mehrwerts » zu besteuern, der bestimmte Zweckbestimmungen berücksichtigt, ohne dabei nach den möglichen Unterkategorien der Zweckbestimmungen unterscheiden zu müssen.

Es ist folglich nicht unvernünftig, dass der Dekretgeber eine pauschale Besteuerungsgrundlage vorgesehen hat, wobei für alle Steuerpflichtigen bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage der gleiche mutmaßliche Mehrwert im Rahmen einer Zweckbestimmungsänderung der steuerbaren Parzelle von « Wald », « andere Grüengebiete » oder « Schutzgebiet und Natur » in « Betriebstätigkeit » angewandt wird.

B.9. Die Artikel 2.6.5 Nr. 1 und 2.6.10 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex sind nicht unvereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, indem bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage der Abgabe auf Gewinne aus der Raumplanung der gleiche mutmaßliche Mehrwert im Rahmen einer Zweckbestimmungsänderung der steuerbaren Parzelle von « Wald », « andere Grüengebiete » oder « Schutzgebiet und Natur » in « Betriebstätigkeit » angewandt wird.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 2.6.5 Nr. 1 und 2.6.10 § 1 des Flämischen Raumordnungskodex verstoßen 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 19. Januar 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) L. Lavrysen