



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 124/2023
vom 21. September 2023
Geschäftsverzeichnissnr. 7852
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit den Artikeln 97, 102 und 103 desselben Gesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern T. Giet, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers N. Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 29. Juni 2022, dessen Ausfertigung am 8. September 2022 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen, eine Vorabentscheidungsfrage gestellt, die durch Anordnung des Gerichtshofes vom 12. Oktober 2022 wie folgt umformuliert wurde:

« Verstößt Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit den Artikeln 97, 102 und 103 desselben Gesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem diese einen Behandlungsunterschied einführen zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, die Gewinne und Profite aus der [a]normalen Verwaltung eines Privatvermögens im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 erhalten, nach Abzug der für diese Verrichtung angefallenen Kosten auf den Nettobetrag besteuert werden und die bei diesen Verrichtungen während der fünf vorherigen Besteuerungszeiträume erlittenen Verluste mit anderen Einkünften im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 verrechnen können, und andererseits den Steuerpflichtigen, die Mehrwerte auf Aktien oder Anteile aus einer anormalen Verwaltung des Privatvermögens im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 des EStGB 1992 erhalten, ohne Abzug der für diese Verrichtung angefallenen Kosten auf den Bruttobetrag besteuert werden und die bei diesen Verrichtungen während der

fünf folgenden Besteuerungszeiträume erlittenen Verluste nicht mit anderen Einkünften im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 verrechnen können? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9, 97, 102 und 103 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern sie einen Behandlungsunterschied einführen zwischen Steuerpflichtigen, die Mehrwerte auf Aktien oder Anteile aus einer anormalen Verwaltung eines Privatvermögens im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 des EStGB 1992 erhielten, und Steuerpflichtigen, die Gewinne oder Profite aus einer anormalen Verwaltung eines Privatvermögens im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 erhielten. Die erste Kategorie von Steuerpflichtigen wird nach Ansicht des vorliegenden Rechtsprechungsorgans ohne Abzug von Kosten oder früheren Verlusten auf den Bruttobetrag besteuert, während die zweite Kategorie von Steuerpflichtigen Kosten abziehen könne und die bei Verrichtungen im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 während der fünf vorherigen Besteuerungszeiträume erlittenen Verluste mit anderen Einkünften im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 verrechnen könne.

B.2.1. Aus dem Wortlaut der Vorabentscheidungsfrage und aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Gerichtshof mit der Vorabentscheidungsfrage ersucht wird, die Steuerpflichtigen, für die Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich in Verbindung mit Artikel 102 Absatz 1 des EStGB 1992 gilt, und die Steuerpflichtigen, für die Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 in Verbindung mit Artikel 97 § 1 und Artikel 103 § 1 des EStGB 1992 gilt, miteinander zu vergleichen. In der für das Steuerjahr 2017 geltenden Fassung sahen diese Artikel vor:

« Art. 90. Verschiedene Einkünfte sind:

1. unbeschadet der Bestimmungen der Nummern *1bis*, 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,

[...]

9. Mehrwerte auf Aktien oder Anteile, die:

- entweder anlässlich der entgeltlichen Übertragung dieser Aktien oder Anteile außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit verwirklicht werden, Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines Privatvermögens ausgenommen ».

« Art. 97. § 1. Unter den in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 erwähnten Einkünften versteht man den Nettobetrag dieser Einkünfte, das heißt ihren Bruttobetrag abzüglich der Kosten, für die der Steuerpflichtige nachweist, dass er sie während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um diese Einkünfte zu erwerben oder zu behalten ».

« Art. 102. Unter den in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erwähnten Mehrwerten versteht man die Differenz zwischen dem in bar, in Wertpapieren oder in anderer Form für die übertragenen Aktien oder Anteile erhaltenen Preis und dem Preis, zu dem der Steuerpflichtige oder sein Rechtsvorgänger diese Aktien oder Anteile entgeltlich erworben hat, wobei dieser Preis eventuell gemäß Artikel 2 § 1 Nr. 7 neu bewertet wird ».

« Art. 103. § 1. Verluste, die in den fünf vorherigen Besteuerungszeiträumen in der Ausübung von Tätigkeiten erlitten wurden, die in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 erwähnt sind, werden nur von Einkünften aus solchen Tätigkeiten abgezogen.

Die Verluste werden nacheinander von den Einkünften jedes folgenden Besteuerungszeitraums abgezogen ».

B.2.2. Diese Bestimmungen stufen zwei Kategorien von Einkünften als steuerpflichtige verschiedene Einkünfte ein und sehen für beide Kategorien von verschiedenen Einkünften die Besteuerungsgrundlage vor.

Nach Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 sind 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, verschiedene Einkünfte, wenn sie aus einer anormalen Verwaltung eines Privatvermögens herrühren. Sie werden gemäß Artikel 97 § 1 des EStGB 1992 mit ihrem Nettobetrag berücksichtigt, das heißt dem Bruttobetrag abzüglich der Kosten, für die der Steuerpflichtige nachweist, dass er sie während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um diese Einkünfte zu erwerben oder zu behalten. Nach Artikel 103

§ 1 des EStGB 1992 werden von diesen Einkünften ferner die Verluste abgezogen, die in den fünf vorherigen Besteuerungszeiträumen in der Ausübung von Tätigkeiten erlitten wurden, die in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 erwähnt sind.

Nach Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 sind Mehrwerte auf Aktien oder Anteile, die anlässlich der entgeltlichen Übertragung dieser Aktien oder Anteile außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit verwirklicht werden, verschiedene Einkünfte, wenn sie aus einer anormalen Verwaltung eines Privatvermögens herrühren. Solche Mehrwerte werden mit einem Betrag berücksichtigt, der der Differenz zwischen dem erhaltenen Preis und dem gegebenenfalls einer Neubewertung unterzogenen Erwerbspreis entspricht. Ein Kosten- oder Verlustabzug ist bei diesen verschiedenen Einkünften nicht vorgesehen.

Dieser Behandlungsunterschied ist Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage.

B.3.1. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage keine Antwort erfordere, insofern sie sich auf die Abzugsfähigkeit von Verlusten beziehe. Nach Ansicht des Ministerrats können sich die klagenden Parteien vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan ohnehin nicht auf Artikel 103 des EStGB 1992 berufen, da sie keine Verluste erlitten hätten.

B.3.2. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf.

B.3.3. Artikel 103 § 1 des EStGB 1992 sieht vor, dass Verluste, die in den fünf vorherigen Besteuerungszeiträumen in der Ausübung von Tätigkeiten erlitten wurden, die in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 erwähnt sind, von den Einkünften aus solchen Tätigkeiten abgezogen werden können. Im Gegensatz zu dem, was die klagenden Parteien vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anführen, können Kosten, die gemacht wurden, um einen Mehrwert auf Aktien oder Anteile im Rahmen ihres Verkaufs zu verwirklichen, wie Rechtsanwaltskosten, nicht als Verluste angesehen werden, die gegebenenfalls nach dieser Bestimmung abgezogen werden können. Demgegenüber können solche Kosten als Kosten angesehen werden, die der Steuerpflichtige gemacht oder getragen hat, um den Mehrwert auf Aktien oder Anteile zu erwerben oder zu behalten, und könnten sie daher vom steuerpflichtigen Mehrwert abgezogen

werden, wenn Artikel 97 § 1 des EStGB 1992 oder eine vergleichbare Bestimmung auf die in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich genannten Einkünfte anwendbar wäre. Die Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage ist folglich, insofern darin auf Artikel 103 des EStGB 1992 verwiesen wird, für die Lösung der vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitigkeit nicht sachdienlich.

Sofern sich die Vorabentscheidungsfrage auf Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich in Verbindung mit Artikel 103 des EStGB 1992 bezieht, bedarf sie keiner Antwort.

B.4.1. 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.

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.4.2. 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.4.3. Es obliegt dem zuständigen Gesetzgeber, den Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage und den Steuersatz 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.5.1. Mehrwerte auf Aktien oder Anteile aus der anormalen Verwaltung eines Privatvermögens stellen seit dem Gesetz vom 11. Dezember 2008 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992, um es in Einklang zu bringen mit der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, abgeändert durch die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 » (nachstehend: Gesetz vom 11. Dezember 2008), das Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 in der Fassung seiner Anwendung auf die Ausgangstreitigkeit eingefügt hat, eine gesonderte Kategorie verschiedener Einkünfte dar. Davor unterlagen sie im gegebenen Fall auf Grundlage von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 der Steuerpflicht.

Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 11. Dezember 2008 geht hervor, dass Mehrwerte auf Aktien oder Anteile aus der anormalen Verwaltung eines Privatvermögens in den ersten Gedankenstrich dieser Bestimmung nur deswegen aufgenommen worden sind, um « einen Verweis auf diese etwaigen verschiedenen Einkünfte zu vereinfachen, indem alle dafür geltenden Regeln gruppiert werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2007-2008, DOC 52-1398/001, S. 27). Die Erwähnung hat dem Gesetzgeber zufolge nicht zum Ziel, « etwaige Mehrwerte der Steuerpflicht zu unterwerfen, die nicht bereits zum jetzigen Zeitpunkt nach Artikel 90 Nr. 1 des EStGB 1992 steuerpflichtig sind (der sich generell auf jeden Ertrag aus jedweder Verrichtung bezieht, außer aus Verrichtungen im Rahmen der normalen Verwaltung des Privatvermögens) » (ebenda).

B.5.2. Das Gesetz vom 11. Dezember 2008 hat jedoch Artikel 97 § 1 des EStGB 1992, der einen Kostenabzug für die verschiedenen Einkünfte im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 vorsieht, nicht abgeändert, weshalb diese Bestimmung auf die Mehrwerte auf Aktien oder Anteile aus der anormalen Verwaltung eines Privatvermögens im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 keine Anwendung findet.

Stattdessen gelangte Artikel 102 Absatz 1 des EStGB 1992, der keinen Kostenabzug vorsieht, auf diese verschiedenen Einkünfte zur Anwendung.

Ein Abänderungsantrag, der Artikel 97 § 1 des EStGB 1992 auf die Mehrwerte auf Aktien oder Anteile im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 für anwendbar erklären wollte, sodass der steuerpflichtige Betrag nach der Gesetzesabänderung auf gleiche Weise berechnet werden sollte, wurde nach einer Intervention des Ministers zurückgenommen. Der Minister wies darauf hin, dass « in Bezug auf die Ermittlung des Nettoeinkommens für verschiedene Einkünfte bereits ein spezifischer Artikel über den Mehrwert auf Aktien oder Anteile vorgesehen ist, nämlich Artikel 102 » (*Parl. Dok*, Kammer, 2007-2008, DOC 52-1398/004, S. 16).

Der Umstand, dass dadurch kein Kostenabzug für die Mehrwerte auf Aktien oder Anteile aus einer anormalen Verwaltung im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 möglich ist, wurde nicht erläutert. Auch in den Vorarbeiten zum Gesetz vom 3. November 1976 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches », das Artikel 102 des EStGB 1992 in seiner ursprünglichen Fassung eingeführt hat, wird nicht erklärt, weshalb diese Bestimmung keinen Kostenabzug vorsieht.

B.6.1. Der Ministerrat führt an, dass der Behandlungsunterschied sachlich gerechtfertigt sei, weil Mehrwerte auf Aktien oder Anteile im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 aus einer passiven Tätigkeit hervorgingen, für die weder spezifische Leistungen noch Infrastruktur, Investitionen oder andere Kosten erforderlich seien, während Gewinne und Profite im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 aus einer Tätigkeit hervorgingen, für die man zwangsweise Kosten machen oder Investitionen tätigen müsse.

B.6.2. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Es kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass Kosten gemacht werden müssen, um die in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 genannten Mehrwerte zu verwirklichen, und es kann durch nichts gerechtfertigt werden, dass diese Kosten im gegebenen Fall nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden können, während Kosten gleicher Art vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden können, wenn sich dieses aus Gewinnen oder

Profiten aus irgendwelchen Leistungen, Geschäften oder Spekulationen oder aus Dritten gegenüber erbrachten Diensten zusammensetzt.

B.7. Der in B.1 und B.2.2 erwähnte Behandlungsunterschied ist mithin sachlich nicht gerechtfertigt. Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 in Verbindung mit den Artikeln 97 § 1 und 102 Absatz 1 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2017 geltenden Fassung ist folglich mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung unvereinbar, insofern diese Bestimmungen keinen Kostenabzug für die Steuerpflichtigen vorsehen, die verschiedene Einkünfte aus Mehrwerten auf Aktien oder Anteile erzielen, die anlässlich der entgeltlichen Übertragung dieser Aktien oder Anteile verwirklicht wurden.

B.8. Bis zum Tätigwerden des Gesetzgebers obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan, die vom Gerichtshof festgestellte Verfassungswidrigkeit zu beenden, da diese Feststellung ausreichend deutlich und vollständig formuliert ist, damit die fraglichen Bestimmungen unter Beachtung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung angewandt werden können. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan kann dabei insbesondere so vorgehen, dass es Artikel 97 § 1 des EStGB 1992 auf die Mehrwerte im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 anwendet.

B.9.1. Der Ministerrat ersucht den Gerichtshof schließlich, die Folgen der fraglichen Bestimmungen während eines bestimmten Zeitraums aufrechtzuerhalten, sodass der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit beseitigen kann.

B.9.2. Aus dem Schriftsatz des Ministerrats ergibt sich, dass sich der Antrag auf Aufrechterhaltung der Folgen, der als Hilfsantrag formuliert ist, auf die Fallkonstellation bezieht, in der die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der fraglichen Bestimmungen dazu führen würde, dass keinerlei Steuer durch Steuerpflichtige zu zahlen wäre, die auf Grundlage von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 besteuert werden. Da die Feststellung der Verfassungswidrigkeit in B.7 keine solche Tragweite hat, ist der Antrag auf Aufrechterhaltung der Folgen gegenstandslos.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich und die Artikel 97 und 102 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2017 geltenden Fassung verstoßen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern sie keinen Abzug der Kosten vorsehen, die durch die Steuerpflichtigen gemacht wurden, die verschiedene Einkünfte im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 9 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 erzielen.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 21. September 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) N. Dupont

(gez.) L. Lavrysen