



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 175/2023
vom 14. Dezember 2023
Geschäftsverzeichnismr. 8054
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 « über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser », gestellt vom Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Urteil vom 29. Juni 2023, dessen Ausfertigung am 4. Juli 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur, Abteilung Namur, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Wird nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit deren Artikel 16 und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention verstoßen, wenn in Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 ‘ über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser ’, die Wortfolge ‘ *dem Falle einer Immobilie, deren Steuerpflichtiger die dinglichen Rechte nicht ausüben kann wegen [...] eines Verwaltungs- oder Strafverfahrens, durch das die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigt wird, dies bis zum Tag, wo diese Umstände, die die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigen, verschwunden sind* ’ dahin ausgelegt wird, dass sie bestimmte Verwaltungs- und Gerichtsverfahren ausschließen würde, die jedoch von den öffentlichen Behörden eingeleitet wurden, wie einen Schließungserlass des Bürgermeisters aufgrund der Artikel 133 und 135 des neuen

Gemeindegengesetzes oder von Artikel L1123-23 Nr. 11 des Kodex der lokalen Demokratie und der Dezentralisierung?

2. Verstößt Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 ‘ über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser ’, dadurch, dass er einen Behandlungsunterschied einführt zwischen einerseits der ‘ *Immobilie, die eine nicht verbesserungsfähige Wohnung im Sinne von Artikel 1, 14^o, des Wallonischen Wohngesetzbuches bildet, die durch einen Vertreter des Ministers für Wohnungswesen oder einen Erlass des Bürgermeisters als solche anerkannt wird* ’, bei der ausdrücklich vermutet wird, dass für sie die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs gilt, und andererseits der ‘ *Immobilie, die Gegenstand eines Schließungserlasses des Bürgermeisters aufgrund der Artikel 133 und 135 des neuen Gemeindegengesetzes oder von Artikel L1123-23 Nr. 11 des Kodex der lokalen Demokratie und der Dezentralisierung ist* ’, bei der nicht die gleiche Vermutung gilt und die sogar vom Vorteil der Ermäßigung ausgeschlossen wäre, gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention? ».

Am 13. Juli 2023 haben die referierenden Richter M. Pâques und Y. Kherbache in Anwendung von Artikel 72 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof den Gerichtshof davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, vorzuschlagen, die Untersuchung der Rechtssache durch einen Vorverfahrensentscheid zu erledigen.

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung

B.1.1. Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 « über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser », bestimmt:

« Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden folgende Ermäßigungen gewährt:

[...]

4. ein Erlass beziehungsweise eine proportionale Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs in einem verhältnismäßigen Maße mit der Dauer oder dem Umfang der Nichtbenutzung, Nichtaktivität oder Nichtproduktivität des Immobiliengutes:

a) wenn ein unmöbliertes bebautes Immobiliengut während mindestens 180 Tagen im Laufe des Jahres unbenutzt und unproduktiv gewesen ist;

b) wenn das Material und die Werkzeugausrüstung entweder völlig oder zu einem Teil, der mindestens 25 % ihres Katastereinkommens entspricht, im Laufe des Jahres mindestens 90 Tage lang außer Betrieb gewesen ist;

c) wenn ein bebautes Immobiliengut oder Material und Werkzeugausrüstung entweder völlig oder zu einem Teil, der mindestens 25 % ihres jeweiligen Katastereinkommens entspricht, zerstört sind.

Die Bedingungen für die Ermäßigung müssen pro Katasterparzelle oder Teil einer Katasterparzelle beurteilt werden, wenn ein solcher Teil entweder eine separate Wohnung, oder eine Produktions- oder Aktivitätsabteilung oder -sektion, die separat arbeiten oder berücksichtigt werden kann, oder aber eine Einheit bildet, die von den anderen Gütern oder Teilen, die die Parzelle bilden, getrennt und separat katastriert werden kann.

Die Nichtproduktivität muss einen unbeabsichtigten Charakter haben. Das gleichzeitige Angebot zur Vermietung und zum Verkauf des Gutes durch den Steuerpflichtigen ist kein genügender Beweis für die Nichtproduktivität.

Ab dem Moment, wo das Gut unter Berücksichtigung des vorherigen Steuerjahres seit mehr als zwölf Monaten nicht mehr benutzt worden ist, kann der Erlass bzw. die proportionale Ermäßigung, sowie in dem vorstehenden Punkt *a)* erwähnt, nicht mehr gewährt werden, in dem Masse, wo die Periode der Nichtbewohnung zwölf Monate übersteigt, außer in dem Falle einer Immobilie, deren Steuerpflichtiger die dinglichen Rechte nicht ausüben kann wegen einer Kalamität, eines Falls höherer Gewalt, eines Verwaltungs- oder Strafverfahrens, durch das die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigt wird, dies bis zum Tag, wo diese Umstände, die die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigen, verschwunden sind. Als solches gilt insbesondere die Immobilie, die eine nicht verbesserungsfähige Wohnung im Sinne von Artikel 1, 14°, des Wallonischen Wohngesetzbuches bildet, die durch einen Vertreter des Ministers für Wohnungswesen oder einen Erlass des Bürgermeisters als solche anerkannt wird ».

B.1.2. In der Wallonischen Region kann der Steuerpflichtige im Fall einer unmöblierten bebauten Immobilie, die während mindestens 180 Tagen im Laufe des Jahres unbenutzt und unproduktiv gewesen ist (Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Absatz 1 Buchstabe *a)* des EStGB 1992), in den Genuss eines Erlasses oder einer Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs gelangen, sofern die Nichtproduktivität einen unbeabsichtigten Charakter seitens des Steuerpflichtigen hat (Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Absatz 3).

Der Steuervorteil ist jedoch zeitlich begrenzt. Wenn das Gut unter Berücksichtigung des vorherigen Steuerjahres seit mehr als zwölf Monaten nicht mehr benutzt worden ist, kann daher

der Erlass oder die Ermäßigung in der Regel für den Zeitraum der Nichtbenutzung, der die zwölf Monate übersteigt, nicht mehr gewährt werden. In ihren Genuss können nur die Steuerpflichtigen weiterhin gelangen, die ihre dinglichen Rechte an der betreffenden Immobilie in erschöpfend aufgelisteten Fällen nicht ausüben können, nämlich wegen einer Kalamität, eines Falls höherer Gewalt, eines Verwaltungs- oder Strafverfahrens, durch das die freie Nutzung der Immobilie beeinträchtigt wird. Der Steuervorteil endet an dem Tag, an dem diese Umstände verschwinden (Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Absatz 4).

B.1.3. Mit der fraglichen Bestimmung verfolgt der Dekretgeber mehrere Ziele.

So heißt es in den Vorarbeiten, dass die fragliche Bestimmung der Notwendigkeit Rechnung trägt, den Steuervorteil des Erlasses oder der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs für unbenutzte und unproduktive Güter mit den wirklichen Zielsetzungen in Verbindung zu bringen, die darin bestehen, « den Besitzer eines unbeweglichen Gutes, dem es zeitweilig unmöglich geworden ist, Einkünfte aus seinem unbeweglichen Gut zu beziehen aus Gründen, die unabhängig von seinem Willen sind, nicht zu besteuern » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2009-2010, Nr. 118/1, S. 3).

Der Gesetzgeber verfolgt außerdem ein « Ziel der Steuergerechtigkeit, das darin besteht, keinen für die Region aufwendigen Steuervorteil zu gewähren, der im Widerspruch zu anderen regionalen Politiken - etwa die Bekämpfung des Verfalls - steht », und in diesem Kontext zielt er darauf ab, die entgegengesetzte Auswirkung zu beseitigen, die der gewährte Vorteil vorher haben konnte, dass « der Eigentümer, der das betreffende unbewegliche Gut in Stand setzt und renoviert, was zur Bewohnung des unbeweglichen Gutes und demzufolge zur Bezahlung des Immobiliensteuervorabzugs (und vielleicht sogar zur Erhöhung des Katastereinkommens des unbeweglichen Gutes infolge seiner Tätigkeiten) führt, finanziell benachteiligt wird gegenüber einem Eigentümer, der auf den Wert des Grundstücks spekuliert, indem er das unbewegliche Gut verfallen lässt, und der den Immobiliensteuervorabzug während dieser Zeit der Spekulation nicht zu bezahlen hätte » (ebenda, SS. 3-4). Wie der Minister für Haushalt, Finanzen, Beschäftigung, Ausbildung und Sportwesen im Ausschuss betont hat, soll mit der fraglichen Bestimmung der Zugang zu Wohnungen gefördert und entsprechend von Immobilienspekulation abgehalten werden (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2009-2010, Nr. 117/2 und Nr. 118/2, Sondersitzungsperiode 2009, Nr. 17/3, S. 3).

Ganz allgemein ist die Abänderung Teil einer umfassenderen Bekämpfung von verlassenen Wohnungen (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2009-2010, Nr. 118/1, S. 4).

Schließlich wird die zeitliche Begrenzung des Vorteils der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs mit der Bezugnahme auf « die Zielsetzung der Regionalsteuer auf stillgelegte Gewerbebetriebsgelände, die darauf abzielt, für wirtschaftliche Tätigkeiten bestimmte Grundstücke neu zu beleben und sie in den Wirtschaftskreislauf zurückzuführen » begründet, wobei jedoch darauf hingewiesen wird, dass « unter Berücksichtigung der heutigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes in diesem Bereich auch vorgeschlagen wird, dass diese zeitliche Begrenzung des Vorteils der Ermäßigung nicht gilt, wenn der Eigentümer auf jeden Fall nicht über den freien Genuss seines unbeweglichen Gutes verfügen kann, und zwar unfreiwillig, so wie es übrigens in der in der Flämischen Region geltenden Regelung vorgesehen ist » (ebenda).

In Bezug auf die Vorabentscheidungsfragen

B.2. Die dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan unterbreitete Rechtssache betrifft den Immobiliensteuervorabzug bezüglich der Steuerjahre 2018 und 2019 für eine Immobilie, die seit dem 15. Januar 2013 durch einen Schließungserlass des Bürgermeisters von Philippeville mit einem Benutzungsverbot belegt ist. Dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zufolge muss der Steuerpflichtige, um eine Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs zu erhalten, die in Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Absatz 4 des EStGB 1992 vorgesehenen Bedingungen erfüllen, weil für die zwei betreffenden Steuerjahre das Gut seit mehr als zwölf Monaten in Anbetracht des vorherigen Steuerjahres nicht mehr benutzt worden war.

B.3. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage fragt das vorlegende Rechtsprechungsorgan den Gerichtshof, ob der in Rede stehende Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992, dahin ausgelegt, dass er « bestimmte Verwaltungs- und Gerichtsverfahren ausschließen würde, die jedoch von den öffentlichen Behörden eingeleitet wurden, wie einen Schließungserlass des Bürgermeisters aufgrund der Artikel 133 und 135 des neuen Gemeindegesetzes oder von Artikel L1123-23 Nr. 11 des Kodex der lokalen Demokratie und der Dezentralisierung » ausschließen würde, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit deren

Artikel 16 und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention verstoße.

B.4. Die Auslegung, auf der die erste Vorabentscheidungsfrage beruht, ist offensichtlich falsch. Nichts in der fraglichen Bestimmung ermöglicht es davon auszugehen, dass die Immobilien, die – wie im vorliegenden Fall - Gegenstand eines Schließungserlasses des Bürgermeisters sind, notwendigerweise vom Vorteil der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs ausgeschlossen wären.

Ein Schließungserlass des Bürgermeisters kann ein Verwaltungsverfahren darstellen, durch das die freie Nutzung der Immobilie im Sinne von Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Absatz 4 des EStGB 1992 beeinträchtigt wird. Soweit die übrigen in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind, insbesondere die Bedingung, dass die Nichtproduktivität einen unbeabsichtigten Charakter haben muss (Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 Absatz 3 des EStGB 1992), kann der Steuerpflichtige, dessen Gut Gegenstand eines solchen Erlasses ist, den Vorteil der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs beanspruchen.

Es ist Sache des zuständigen Richters zu prüfen, ob in einem solchen Fall die Nichtproduktivität auf Seiten des Steuerpflichtigen unbeabsichtigt ist. Die Nichtproduktivität ist nicht unbeabsichtigt in den - *a priori* relativ häufigen - Fällen, in denen der Bürgermeister beschließt, eine Immobilie wegen gesundheitlicher Unzuträglichkeit und/oder Unsicherheit zu schließen, und der Schließungserlass nicht verhindert, dass der Steuerpflichtige die nötigen Arbeiten durchführt, um die Immobilie gesundheitlich zuträglich oder sicher zu machen.

Die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf daher keiner Antwort.

B.5. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage befragt das vorliegende Rechtsprechungsorgan den Gerichtshof zur Vereinbarkeit des Behandlungsunterschieds, den die fragliche Bestimmung zwischen der « Immobilie, die eine nicht verbesserungsfähige Wohnung im Sinne von Artikel 1, 14°, des Wallonischen Wohngesetzbuches bildet, die durch einen Vertreter des Ministers für Wohnungswesen oder einen Erlass des Bürgermeisters als solche anerkannt wird » einerseits und der « Immobilie, die Gegenstand eines Schließungserlasses des Bürgermeisters aufgrund der Artikel 133 und 135 des neuen Gemeindegesetzes oder von Artikel L1123-23 Nr. 11 des Kodex der lokalen Demokratie und

der Dezentralisierung ist » andererseits einführen würde, mit den in der ersten Vorabentscheidungsfrage angeführten Referenznormen. Im ersten Fall würde « ausdrücklich vermutet, dass für [den Steuerpflichtigen] die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs gilt », während im zweiten Fall für den Steuerpflichtigen « nicht die gleiche Vermutung gilt und [er] sogar vom Vorteil der Ermäßigung ausgeschlossen wäre ».

B.6. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

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. Wie in B.4 erwähnt wurde, ist der Steuerpflichtige, dessen Immobilie Gegenstand eines Schließungserlasses des Bürgermeisters gewesen ist, an sich nicht vom Vorteil der Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs ausgeschlossen. In diesem Punkt beruht die Vorabentscheidungsfrage also auf einer falschen Prämisse.

Im Übrigen befinden sich der Steuerpflichtige, dessen Immobilie als nicht verbesserungsfähige Wohnung anerkannt ist, und der Steuerpflichtige, dessen Immobilie lediglich Gegenstand eines Schließungserlasses des Bürgermeisters ist, in grundverschiedenen Situationen.

Im Falle einer als nicht verbesserungsfähige Wohnung anerkannten Immobilie steht fest, dass die Instandsetzung der Immobilie in Anbetracht der Mindestkriterien in Sachen gesundheitlicher Zuträglichkeit die Durchführung von Arbeiten voraussetzt, deren Kosten und Umfang unverhältnismäßig sind, auf der Grundlage der von der Regierung festgelegten Zahlen

(Artikel 1 Nr. 14 des Wallonischen Gesetzbuches über das Wohnungswesen und die Nachhaltigkeit der Wohnverhältnisse). Unter diesen Umständen wäre es inkohärent, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, dass er, um eine Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs zu erhalten, an der betreffenden Immobilie Verbesserungsarbeiten durchführt. Es ist nicht unvernünftig davon auszugehen, dass die Nichtproduktivität in diesem Fall unbeabsichtigt ist, unabhängig davon, ob die Situation ursprünglich dem Steuerpflichtigen zuzuschreiben ist.

Anders verhält es sich beim Steuerpflichtigen, dessen Immobilie Gegenstand eines Schließungserlasses des Bürgermeisters ist. Ein solcher Schließungserlass impliziert nicht, dass die Nichtproduktivität auf Seiten des Steuerpflichtigen unbeabsichtigt ist. Es ist Sache des zuständigen Richters zu prüfen, ob die Nichtproduktivität in einem solchen Fall beabsichtigt ist. Wie in B.4 erwähnt wurde, kann in dem Fall, dass die Immobilie Gegenstand eines Schließungserlasses wegen gesundheitlicher Unzuverlässigkeit und/oder Unsicherheit war, dieser Steuerpflichtige die Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs nur dann beanspruchen, wenn der Schließungserlass die Durchführung der erforderlichen Arbeiten unmöglich macht. Es ist somit vernünftig gerechtfertigt, dass für ihn « nicht die gleiche Vermutung gilt » wie für den Steuerpflichtigen, dessen Immobilie als nicht verbesserungsfähige Wohnung anerkannt ist. Im Übrigen schließt die Tatsache, dass eine Immobilie Gegenstand eines Schließungserlasses ist, nicht aus, dass sie durch einen Vertreter des Ministers für Wohnungswesen oder einen Erlass des Bürgermeisters als nicht verbesserungsfähig anerkannt wird, wobei der Steuerpflichtige in diesem Fall eine Ermäßigung des Immobiliensteuervorabzugs erhalten kann, indem er sich auf diesen Umstand beruft.

Daraus ergibt sich, dass der Behandlungsunterschied sachlich gerechtfertigt ist.

In Anbetracht des Vorstehenden beeinträchtigt der Behandlungsunterschied genauso wenig in unverhältnismäßiger Weise das durch Artikel 16 der Verfassung und durch Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention garantierte Eigentumsrecht, dem das vorlegende Rechtsprechungsorgan kein spezifisches zusätzliches Argument entnimmt.

B.8. Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 « über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser », ist vereinbar mit den

Artikeln 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

- Artikel 257 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 2 Nr. 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 10. Dezember 2009 « über Steuergerechtigkeit und Umwelteffizienz für den Fahrzeugpark und die Passivhäuser », verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 14. Dezember 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) P. Nihoul