

SCHIEDSGERICHTSHOF

Urteil Nr. 20/91 vom 4. Juli 1991

Geschäftsverzeichnissnr. 209

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung des Artikels 266 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 über Steuerbestimmungen, erhoben von Theresia Coussement.

Der Schiedsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden J. Delva und I. Pétry und den Richtern J. Wathelet, L. De Grève, M. Melchior, H. Boel und L. François, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden J. Delva,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. Gegenstand

Mit Klageschrift, die dem Hof per Einschreiben mit Poststempel vom 26. Juni 1990 zugesandt wurde, hat die genannte Theresia Coussement, Apothekerin, wohnhaft in 1600 Sint-Pieters-Leeuw, Bergensesteenweg 36, Klage auf Nichtigerklärung des Artikels 266 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 über Steuerbestimmungen erhoben.

II. Verfahren

Durch Anordnung vom 27. Juni 1990 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedsgerichtshof die Mitglieder der Besetzung benannt.

Die referierenden Richter H. Boel und L. François haben geurteilt, daß es keinen Anlaß zur Anwendung der Artikel 71 und 72 des vorgenannten Sondergesetzes gab.

Gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes erfolgten die Klagebenachrichtigungen mit Einschreibebriefen vom 13. August 1990.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im Belgischen Staatsblatt vom 22. August 1990.

Mit Bittschrift vom 14. September 1990 hat der Rechtsanwalt des Ministerrats eine Verlängerung der in Artikel 85 Absatz 1 des organisierenden Gesetzes

bezeichneten Frist beantragt.

Durch Anordnung vom 17. September 1990 hat der Vorsitzende diese Frist bis zum 15. Oktober 1990 verlängert.

Von dieser Anordnung wurde der Ministerrat mit Einschreibebrief vom 18. September 1990 in Kenntnis gesetzt.

Der Ministerrat hat am 3. Oktober 1990 einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurde die Klägerin mit Einschreibebrief vom 18. Oktober 1990 von diesem Schriftsatz in Kenntnis gesetzt.

Die Klägerin hat am 19. November 1990 einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 28. November 1990 hat der Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 26. Juni 1991 verlängert.

Durch Anordnung vom 24. April 1991 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 21. Mai 1991 anberaumt.

Von dieser Anordnung wurden die Parteien in Kenntnis gesetzt, während die Rechtsanwälte der Parteien über die Terminfestsetzung informiert wurden; dies erfolgte mit Einschreibebriefen vom 24. April 1991.

In der Sitzung vom 21. Mai 1991

- erschienen
RA P. Lemmens, in Brüssel zugelassen, für die Klägerin, vorgenannt,
RA I. Claeys Bou, 'u, 'aert, beim Kassationsgerichtshof zugelassen, für den Ministerrat, Rue de la Loi 16, 1000 Brüssel,
- haben die referierenden Richter H. Boel und L. François Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 und folgenden des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. Gegenstand der angefochtenen Bestimmungen

Artikel 266 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 über Steuerbestimmungen, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 29.

Dezember 1989 veröffentlicht wurde, ändert Artikel 93 des Einkommensteuergesetzbuches (EStGB) ab.

Die von der Klägerin erhobenen Beschwerden beziehen sich nur auf den neuen Artikel 93 §1 2° lit. b, wie weiter unten zu B.5. wiedergegeben.

IV. In rechtlicher Beziehung

Bezüglich der Zulässigkeit

Hinsichtlich des Interesses

A.1. Die Klägerin behauptet, ein Interesse an der Klageerhebung zu haben. Sie ist Inhaberin einer Apotheke, die sie als Selbständige betreibt. Die Klägerin macht geltend: "Insofern, als die vor der angefochtenen Gesetzesbestimmung geltende Regelung eine für die Klägerin günstigere Steuererhebung beinhaltete, hat die Klägerin ein unmittelbares Interesse an der Erhebung der vorliegenden Nichtigkeitsklage gegen die angefochtene Bestimmung, welche auf sie anwendbar ist".

B.1. Artikel 107ter der Verfassung und Artikel 2 2° des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedsgerichtshof setzen voraus, daß eine natürliche Person, die eine Klage erhebt, ein Interesse an der Klageerhebung vor dem Hof nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei denjenigen vor, die durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig in ihrer Situation getroffen werden können. Aus den in der Klageschrift enthaltenen Angaben geht hervor, daß die Klägerin diese Bedingung erfüllt.

Umfang der Klage

A.2.1. Der Ministerrat weist in seinem Schriftsatz darauf hin, daß die Klägerin die Nichtigkeitsklärung des Artikels 266 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989, der Artikel 93 §1 2° lit. a und b EStGB durch neue Bestimmungen ersetze, beantrage. Die Beschwerden bezögen sich allerdings nur auf die neue lit. b. Die Klageschrift sei also nur für diesen Teil des Artikels 266 zulässig.

A.2.2. Die Klägerin präzisiert in ihrem Erwidierungsschriftsatz, daß davon auszugehen sei, daß ihre Klage gegen Artikel 266 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 gerichtet sei, soweit Artikel 93 §1 2° b EStGB dabei durch eine neue Bestimmung ersetzt werde.

B.2. Die klagende Partei beantragt die Nichtigkeitsklärung des Artikels 266 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 über Steuerbestimmungen. Sie beschränkt sich bei der Darlegung

der Klagegründe gleichwohl auf Artikel 266, insofern er Artikel 93 §1 2 b des Einkommensteuergesetzbuches durch eine neue Bestimmung ersetzt.

Aufgrund des Artikels 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 muß die Klageschrift den Klagegegenstand erwähnen und eine Darlegung von Sachverhalt und Klagegründen enthalten.

Der Hof hat den Umfang der Nichtigkeitsklage auf der Grundlage des Inhalts der Klageschrift zu ermitteln.

In der vorliegenden Rechtssache ist die Nichtigkeitsklage in Ermangelung von Klagegründen angesichts anderer Bestimmungen nur insofern zulässig, als sie sich auf Artikel 93 §1 2 b des Einkommensteuergesetzbuches in der durch Artikel 266 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 abgeänderten Fassung bezieht.

Zur Hauptsache

A.3.1. Die Klägerin macht einen einzigen Klagegrund geltend, der sich aus drei Teilen zusammensetzt. Aus dem ersten Teil ist ersichtlich, daß auf eine Diskrepanz zwischen dem niederländischen und dem französischen Wortlaut der angefochtenen Bestimmungen hingewiesen wird. Der Klagegrund lautet folgendermaßen:

"Verletzung der Artikel 6 und 6bis der Verfassung;

indem Artikel 266 des angefochtenen Gesetzes vom 22. Dezember 1989 'über Steuerbestimmungen' den bei völliger und endgültiger Einstellung der Erwerbstätigkeit erzielten Mehrwert auf immaterielle Anlagewerte und die zum Ausgleich einer Verminderung der Tätigkeit im Sinne der Artikel 22 6° und 30 Absatz 2 2° a) EStGB erhaltenen Vergütungen nur als separat zum Satz von 16,5% besteuerbare Einkünfte betrachtet, 'voor zover zij niet meer bedragen dan vier maal het gemiddelde van de belastbare nettowinst of -baten met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid behaald gedurende de vier jaren die aan het jaar van de stopzetting of van de vermindering van de werkzaamheid voorafgaan' (französischer Wortlaut des Gesetzes: 'dans la mesure où elles n'excèdent pas un montant égal à quatre fois la moyenne des bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction d'activité'), und indem die angefochtene Bestimmung unter besteuerbarem Gewinn 'die gemäß Artikel 43 1° bis 3° (EStGB) ermittelten Einkünfte, jedoch mit Ausnahme der gemäß Artikel 93 (EStGB) separat besteuerten Einkünfte', versteht;

während die Artikel 6 und 6bis der Verfassung die Gleichheit eines jeden vor dem Gesetz und das Verbot der Diskriminierung im Genuß der Rechte und Freiheiten

gewährleisten; die Grundsätze der Gleichheit der Belgier vor dem Gesetz und des Diskriminierungsverbots voraussetzen, daß eine unterschiedliche Behandlung bestimmter Personen oder Kategorien von Personen nur dann erlaubt ist, wenn es für das Unterscheidungskriterium eine objektive und vernünftige Rechtfertigung gibt; das Bestehen einer solchen Rechtfertigung im Hinblick auf Zweck und Folgen der zu prüfenden Rechtsnorm zu beurteilen ist; der Gleichheitsgrundsatz verletzt ist, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel vernünftigerweise dem verfolgten Zweck nicht angemessen sind;

und während - erster Teil - in der Annahme, daß die angefochtene Bestimmung in dem Sinne auszulegen sei, daß, wenn der fragliche Mehrwert bzw. die fragliche Vergütung den Betrag von viermal dem durchschnittlichen Reingewinn überschreitet, die gesamten Mehrwerte bzw. Vergütungen dem gemeinsam besteuerbaren Einkommen hinzugefügt wird, die angefochtene Bestimmung einen Unterschied zwischen Steuerpflichtigen macht, der auf einem Kriterium beruht, für das es keine vernünftige Rechtfertigung gibt; es nämlich keineswegs gerechtfertigt ist, den Betrag eines Mehrwertes oder einer Vergütung, solange er weniger beträgt als eine gewisse Grenze (im vorliegenden Fall viermal den genannten durchschnittlichen Reingewinn), nur zu einem Satz von 16,5% zu besteuern und denselben Mehrwert oder dieselbe Vergütung, auch wenn diese die Grenze um nur einen Franken überschreitet, insgesamt dem progressiven Satz zu unterwerfen, der bis zu 55% betragen kann; die angefochtene Gesetzesbestimmung daher den Gleichheitsgrundsatz und die Artikel 6 und 6bis der Verfassung mißachtet;

und während - zweiter Teil - auf jeden Fall das durch die angefochtene Bestimmung eingeführte Kriterium der Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen im Hinblick darauf, ob und inwieweit die bezeichneten Mehrwerte und Vergütungen dem progressiven Steuersatz statt des einheitlichen Satzes von 16,5% unterworfen werden, obwohl scheinbar objektiv, vernünftigerweise dem verfolgten Zweck nicht angemessen ist; die Anwendung des Kriteriums nämlich ohne jegliche objektive Rechtfertigung zur Folge hat, daß die Mehrwerte und Vergütungen bei der Einstellung (oder Verminderung) vollkommen gleichwertiger Tätigkeiten oder Handelsgeschäfte auf willkürliche Weise einem höheren Steuersatz unterworfen werden oder nicht; das auf dem besteuerbaren Reingewinn basierende Kriterium willkürlich ist, da es nicht unbedingt mit dem Umfang des erzielten Mehrwertes bzw. der erhaltenen Vergütung zusammenhängt, und genauso wenig mit dem Substanzwert der eingestellten Tätigkeit oder der bezeichneten immateriellen Aktiva; die angefochtene Bestimmung, die einen Unterschied einführt, der - im Hinblick auf Zweck und Folgen beurteilt - nicht vernünftigerweise zu vertreten ist, da das eingesetzte Mittel dem verfolgten Zweck nicht vernünftigerweise angemessen ist, daher den Gleichheitsgrundsatz und die Artikel 6 und 6bis der Verfassung mißachtet;

und während - dritter Teil - das durch die angefochtene Bestimmung verwendete Kriterium der Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen im Hinblick darauf, ob und inwieweit die bezeichneten Mehrwerte und Vergütungen dem progressiven Steuersatz statt des einheitlichen Satzes von 16,5% unterworfen werden, soweit als beststeuerbare Reingewinne oder Reinerträge die gemäß Artikel 43 1° bis 3° ermittelten Einkünfte betrachtet werden, eine zusätzliche, im Hinblick auf Zweck und Folgen der Bestimmung nicht vernünftigerweise vertretbare Unterscheidung einführt zwischen den Steuerpflichtigen, die nur eine Erwerbstätigkeit ausüben, einerseits, und denjenigen, die mehrere Erwerbstätigkeiten ausüben, andererseits, und zwischen den Steuerpflichtigen, die in der Periode vor dem Bezugszeitraum von vier Jahren, die dem Jahr der Einstellung oder Verminderung der Tätigkeit vorhergehen, etwaige Verluste erlitten haben, einerseits, und denjenigen, die keine solchen Verluste erlitten haben, andererseits; es nämlich weder nach dem Zweck, noch nach den Folgen der angefochtenen Bestimmung zu rechtfertigen ist, daß die bezeichneten Mehrwerte oder Vergütungen deswegen zu einem höheren Satz besteuert werden, weil der Steuerpflichtige entweder bei einer anderen Erwerbstätigkeit Verluste erlitten hat, oder in der dem Bezugszeitraum vorhergehenden Periode Verluste erlitten hat; durch diese nach Zweck und Folgen nicht vernünftigerweise zu rechtfertigende Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen der Gleichheitsgrundsatz und die Artikel 6 und 6bis der Verfassung verletzt werden".

A.3.2.1. Der Ministerrat vertritt in seinem Schriftsatz die Ansicht, daß aus der Darlegung des Klagegrunds nicht hervorgehe, daß der beanstandete Text eine Kategorie von Steuerpflichtigen begünstigen würde. Alle Steuerpflichtigen, die sich in einer bestimmten Lage befänden, würden steuerlich gleichermaßen behandelt. Die von der Klägerin erhobene Kritik beruhe lediglich auf der konkreten Ausarbeitung der gesetzlichen Regelung je nach der Veränderlichkeit der individuellen Verhältnisse. Sie zeige nicht, daß das Gesetz eine Kategorie von belgischen Staatsbürgern in ihren Rechten und Freiheiten diskriminieren würde.
Artikel 6bis sei nicht anwendbar.

A.3.2.2. Der Grundsatz der Gleichheit aller angesichts des Steuergesetzes impliziere nicht, daß die Steuer für alle die gleiche sein solle; es genüge, daß alle in der gleichen Lage befindlichen Personen nach den gleichen Regeln behandelt würden.

Es müsse nämlich irgendwie eine Grenze geben zwischen der Kontrolle über den Gleichheitsgrundsatz einerseits und der Opportunität und Zweckmäßigkeit einer gesetzlichen Regelung angesichts ihres definierten Zwecks andererseits. Einzelne Unterschiede in der konkreten Auswirkung eines Gesetzestextes ergäben sich unausweichlich aus der

Veränderlichkeit der individuellen Verhältnisse. Die durch die Verfassung untersagte Ungleichheit könne nicht in dieser Verschiedenheit der individuellen Verhältnisse liegen. Wohl aber müsse die Übereinstimmung zwischen der gesetzlichen Regel und ihrem allgemeinen Zweck festgestellt werden. Im vorliegenden Fall sei der vom Gesetzgeber erstrebte Zweck deutlich, und zwar die Bekämpfung des Fehlgebrauchs, der von der früheren Bestimmung gemacht worden sei. Der Rechtsstreit laufe also auf folgende Fragen hinaus: Inwieweit habe er, um einen unerwünschten Zustand zu vermeiden, andere unerwünschte Zustände geschaffen? Es handele sich dabei um Fragen nach der Zweckmäßigkeit der gewählten Maßnahme, die nicht in den Bereich der Kontrolle über den Gleichheitsgrundsatz fielen. Den Vorschriften der Artikel 112 und 6 der Verfassung sei entsprochen, wenn das Gesetz keine begünstigten Kategorien von Steuerpflichtigen zustande bringe.

A.3.3.1. Die Klägerin ist - unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Hofes, in dem die allgemeine Tragweite der Artikel 6 und 6bis betont werde - der Ansicht, daß diese Artikel angesichts eines Steuergesetzes geltend gemacht werden könnten, und somit auch angesichts eines Gesetzes, das den Genuß eines ermäßigten Steuersatzes regele. Artikel 112 regele in steuerlicher Hinsicht einen gewissen Aspekt der Grundsätze der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes - namentlich das Verbot der Vorrechte -; er stehe der Anwendung dieser allgemeinen Grundsätze jedoch nicht im Wege. Der Gesetzgeber habe laut den parlamentarischen Vorarbeiten zum Sondergesetz vom 6. Januar 1989 die Zuständigkeit des Hofes, Steuergesetze wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes für nichtig zu erklären, nicht ausgeschlossen.

A.3.3.2. Der Gleichheitsgrundsatz und das Diskriminierungsverbot könnten nicht nur dann verletzt sein, wenn ein Gesetz ausdrücklich eine Unterscheidung zwischen Kategorien von Personen einführe, sondern auch dann, wenn infolge des Gesetzes eine solche Unterscheidung entstehe. Im vorliegenden Fall ergebe sich aus der Anwendung des angefochtenen Gesetzes, daß eine Unterscheidung zwischen verschiedenen Kategorien von Steuerpflichtigen, die einen Mehrwert realisierten, entstehe, und zwar zwischen denjenigen, die völlig den Satz von 16,5% genossen, und denjenigen die ganz oder teilweise dem progressiven Satz unterlägen. Die Rechtsprechung des Hofes erlaube es nicht, zu schlußfolgern, daß die Artikel 6 und 6bis der Verfassung nur erforderten, daß alle, die sich in der gleichen Lage befänden, nach den gleichen Regeln behandelt würden. Das Gesetz selbst, das die Verhältnisse oder Kategorien definiere, in denen sich alle Steuerpflichtigen befänden, sei anhand der Verfassungsgrundsätze der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots zu prüfen. Für das Unterscheidungskriterium müsse eine objektive und vernünftige Rechtfertigung vorliegen. Bei der Beurteilung seien Zweck und Folgen der fraglichen Rechtsnorm zu berücksichtigen, und

es müsse einen vernünftigen Verhältnismäßigkeitszusammenhang zwischen den eingesetzten Mitteln und dem verfolgten Zweck geben.

Diese Kriterien würden auch vom Kassationsgerichtshof und vom Staatsrat in steuerlichen Angelegenheiten angewandt.

Die Klägerin ersuche den Hof nicht, die Opportunität des angefochtenen Gesetzes zu beurteilen, sondern vielmehr dessen Verfassungsmäßigkeit: Im Klagegrund werde nämlich geltend gemacht, daß die fragliche Unterscheidung dem durch das Gesetz erstrebten Zweck nicht angemessen sei, und daß es in Anbetracht der Folgen der Anwendung der angefochtenen Bestimmung für die Klägerin keinen vernünftigen Verhältnismäßigkeitszusammenhang zwischen den eingesetzten Mitteln und dem erstrebten Zweck gebe.

A.3.3.3. In der Hypothese, daß angenommen werden könne, daß die Mittel angemessen seien, um das Ziel zu erreichen, sei immerhin noch der Verhältnismäßigkeitszusammenhang zwischen beiden zu prüfen. Dabei seien unter anderen die Folgen der abweichenden Regelung für jeden Einzelnen, der zu der Kategorie gehöre, für die die Anweichung gelte, zu berücksichtigen. Der Verhältnismäßigkeitszusammenhang sei zum Beispiel nicht gegeben, wenn einem Individuum schwerere Lasten auferlegt würden, als nötig sei, um das Ziel zu erreichen. "Individuelle Unterschiede" seien also tatsächlich zu berücksichtigen, zumindest in bezug auf den Verhältnismäßigkeitszusammenhang.

A.4.1. Der Ministerrat macht in seinem Schriftsatz im Hinblick auf den ersten Teil des Klagegrunds geltend, daß die Klägerin auf einen etwaigen Unterschied bei der Auslegung der fraglichen Rechtsnorm zwischen der niederländischen und der französischen Fassung des Gesetzes hinweise.

Die Auslegung des Gesetzes sei nicht Aufgabe des Hofes, und die Administration könne keine zwingende Auslegung verschaffen. Er ist der Ansicht, daß der fragliche Text in dem Sinne, den die Klägerin dem französischen Wortlaut zuschreibe, zu verstehen sei: Der Steuersatz von 16,5% werde auf alle besteuerebaren Beträge angewandt, bis die Grenze des Vierfachen des durchschnittlichen besteuerebaren Reingewinns erreicht worden sei. Der Überschuß unterliege dem ordentlichen progressiven Steuersatz. Diese Auslegung entspreche dem Grundgedanken der Reform und sei mit der wörtlichen Auslegung der niederländischen Fassung nicht unvereinbar.

A.4.2. Die Klägerin vertritt in ihrem Erwidierungsschriftsatz die Auffassung, daß die von ihr vorgeschlagene Auslegung keinen Anlaß zur Verfassungsmäßigkeitsbeschwerde gebe, während dies angesichts der Auslegung nach dem niederländischen Wortlaut wohl aber der Fall sei. Gemäß einer allgemeinen Auslegungsregel sei davon auszugehen, daß der Gesetzgeber nicht die Absicht gehabt habe, die Verfassung zu verletzen; deshalb sei dies die einzig richtige Auslegung. Der Hof sei

dafür zuständig, zu beschließen, daß eine gewisse verfassungswidrige Auslegung eines Gesetzes nicht angenommen werden könne.

A.5.1. Bezüglich des zweiten und dritten Teils des Klagegrunds ist der Ministerrat in seinem Schriftsatz der Ansicht, daß die Klägerin gewisse Zustände auswähle, in denen die Anwendung des neuen Textes zu weniger günstigen Ergebnissen führen könne. Daraus lasse sich allerdings nicht schließen, daß der Gesetzgeber eine gewisse Kategorie von Steuerpflichtigen habe bevorzugen und eine andere Kategorie nachteiliger haben behandeln wollen. Der Hinweis auf den Reingewinn als Kriterium für die Anwendung des herabgesetzten Steuersatzes komme bereits im ursprünglichen Gesetzesentwurf vor. Im Senatsausschuß sei ein Änderungsantrag bezüglich der Berechnungsweise des Reingewinns einstimmig genehmigt worden. Die Berechnung aufgrund des Reingewinns sei einfacher als ein Hinweis auf den Bruttogewinn. Der Reingewinn sei aus den Steuererklärungen und Steuerbescheiden ersichtlich; der Bruttogewinn müsse in den Geschäftsbüchern gesucht werden. Es handele sich dabei um einen doppeldeutigen Begriff. Der Reingewinn wirke sich außerdem sanktionierend auf Steuerpflichtige, die ihre Betriebslasten künstlich aufgebläht haben, auf. Die von der Klägerin vorgeschlagenen Alternativen (Halbierung des Mehrwertes, Anwendung eines höheren festen Satzes) brauchten nicht untersucht zu werden; dies sei die ausschließliche Aufgabe des Gesetzgebers. Die Regel, die impliziere, daß der Gewinn, der nach erfolgter Anwendung des Artikels 43 1° bis 3° EStGB besteuert bleibe, dem progressiven Satz unterliege, gelte nicht nur für Apotheker, sondern für alle, die einen selbständigen Betrieb führten oder einen selbständigen Beruf ausübten. Die von der Klägerin erhobenen Beschwerden liefen darauf hinaus, daß die Anwendungsgrenze des ermäßigten Steuersatzes durch Verluste beeinflusst werde. Es könne nicht geleugnet werden, daß der Kundschafts- und Geschäftswert negativ beeinflusst werde, wenn die Tätigkeit in den letzten Jahren Verluste erlitten habe oder nur als Teilzeitbeschäftigung ausgeübt werde. Betriebsverluste könnten sich aus den verschiedensten Ursachen ergeben. Die Auswirkung solcher Ursachen auf den Wert der immateriellen Aktiva des Betriebs bzw. der Erwerbstätigkeit könne unterschiedlich sein. Es könne allerdings nicht behauptet werden, daß ihre Berücksichtigung eine willkürliche Diskriminierung der betroffenen Steuerpflichtigen darstellen würde.

A.5.2. In ihrem Schriftsatz weist die Klägerin darauf hin, daß die allgemeine Zielsetzung des Gesetzes laut den parlamentarischen Vorarbeiten in der Bekämpfung dessen bestehe, daß die Kundschaft zu Preisen, die nicht der wirtschaftlichen Realität entsprächen, zediert werde. Die zusätzliche Zielsetzung, die der Ministerrat dem Gesetz zuschreibe - Einführung einer gewissen Sanktion gegenüber den Steuerpflichtigen, die ihre Betriebslasten künstlich aufgebläht hätten - könne nicht berücksichtigt werden. Sie

komme nicht in der parlamentarischen Vorbereitung vor, und es handele sich dabei nicht um einen gesetzmäßigen Zweck, zumal die Steuerpflichtigen bereits Gegenstand der Kontrolle im Bezugszeitraum gewesen seien. Hinsichtlich des durch die angefochtene Bestimmung erreichten Ergebnisses sei zu bemerken, daß Steuerpflichtige, die im Bezugszeitraum durchschnittlich einen höheren Reingewinn erzielt hätten, in höherem Maße einen ermäßigten Steuersatz für die erzielten Mehrwerte genießen könnten, während diejenigen, die einen niedrigeren oder gar keinen Reingewinn erzielt hätten, nur in beschränktem Umfang diesen ermäßigten Satz genossen. Sie würden also von der günstigen Regelung für die Verwirklichung von Mehrwerten bei der Übertragung gewisser Aktiva ausgeschlossen. Daher entspreche das Ergebnis des Gesetzes nicht der allgemeinen Zielsetzung des angefochtenen Gesetzes. Das Gesetz ziele darauf ab, eine gewisse Gruppe zu treffen - diejenigen, die ihre Kundschaft zu einem überhöhten Preis verkauften -, aber die Anwendung des Gesetzes könne nicht dazu führen, daß diese Gruppe isoliert werde und nur die nachteiligen Folgen der Maßnahme erfahre. Das Unterscheidungskriterium sei demzufolge nicht angemessen, und es gebe also keine mit der Verfassung vereinbare Rechtfertigung, weshalb es diskriminierend sei.

Die Klägerin werde durch das Gesetz ungünstig getroffen, und zwar aus Gründen, die rein zufällig seien und nichts mit dem allgemeinen Zweck des Gesetzes zu tun hätten. Das Verhältnismäßigkeitserfordernis impliziere wenigstens, daß Steuerpflichtigen, die - wie die Klägerin - rein zufällig in die durch das Gesetz getroffene Kategorie von Steuerpflichtigen geraten seien, keine schwereren Lasten auferlegt würden, als nötig sei, um das Ziel des Gesetzes zu erreichen. Es sei durchaus möglich gewesen, dieses durch das Gesetz erstrebte Ziel auf anderen Wegen zu erreichen, die nicht zur Folge hätten, daß Steuerpflichtige aus rein zufälligen Gründen ganz oder teilweise vom Vorteil der Anwendung des ermäßigten Satzes ausgeschlossen würden.

Hinsichtlich der Tragweite der Artikel 6 und 6bis der Verfassung

B.3. Die Artikel 6 und 6bis der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung ohne Rücksicht auf deren Ursprung. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots gelten angesichts aller den Belgiern eingeräumten Rechte und Freiheiten. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten. Artikel 112 der Verfassung bestätigt dies übrigens; diese Bestimmung stellt nämlich eine Präzisierung oder besondere Anwendung des in Artikel 6 der Verfassung verankerten allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes dar. Der Hof ist demzufolge dafür zuständig, über den von der klagenden Partei vorgebrachten Klagegrund zu befinden.

B.4. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit der

Belgier vor dem Gesetz und des Diskriminierungsverbotes schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit es für das Unterscheidungskriterium eine objektive und vernünftige Rechtfertigung gibt. Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der fraglichen Grundsätze zu beurteilen; der Gleichheitsgrundsatz ist verletzt, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem vernünftigen Verhältnismäßigkeitszusammenhang zum erstrebten Ziel stehen.

Hinsichtlich des ersten Teils des Klagegrunds

B.5. Seit den durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989 durchgeführten Änderungen bestimmt Artikel 93 §1 2° lit. b EStGB folgendes:

"§1. In Abweichung von den Artikeln 77 bis 91 sind getrennt besteuert, außer wenn die auf diese Weise ermittelte Steuer samt der Steuer bezüglich der übrigen Einkünfte mehr beträgt, als diejenige, die sich aus der Anwendung der genannten Artikel auf die gesamten besteuerten Einkünfte ergeben würde:
(...)

2° zum Steuersatz von 16,5%:
(...)

b) die bei völliger und endgültiger Einstellung der Erwerbstätigkeit erzielten Mehrwerte auf immaterielle Anlagewerte und die zum Ausgleich einer Verminderung der Tätigkeit im Sinne der Artikel 22 6° a und 30 Absatz 2 2° a erhaltenen Vergütungen, soweit sie nicht mehr betragen als viermal den Durchschnitt der besteuerten Reingewinne oder Reinerträge in bezug auf die fortgefallene Tätigkeit, welche während der vier Jahre, die dem Jahr der Einstellung oder Verminderung der Tätigkeit vorhergehen, erzielt wurden.

Unter besteuerten Reingewinnen oder Reinerträgen versteht man die gemäß Artikel 43 1° bis 3° ermittelten Einkünfte, jedoch mit Ausnahme der gemäß Artikel 93 separat besteuerten Einkünfte".

Artikel 43 1° bis 3° bestimmt folgendes:

"Der Nettobetrag des Betriebseinkommens wird folgendermaßen festgesetzt:

1° Der Bruttobetrag der Einkünfte aus jeder Erwerbstätigkeit wird um die Betriebsausgaben oder -lasten, die auf diese Einkünfte drücken, verringert.

2° Die während des Steuerzeitraumes wegen irgendeiner Erwerbstätigkeit erlittenen Verluste werden auf die

Einkünfte der anderen Erwerbstätigkeiten angerechnet.

3° Von den Erwerbseinkünften gemäß 1° und 2° werden die während der vorigen Steuerzeiträume erlittenen Betriebsverluste abgezogen; dieser Abzug wird nacheinander auf die Erwerbseinkünfte der jeweils folgenden Steuerzeiträume angewandt".

B.6. Aus dem Vergleich der niederländischen und französischen Fassung der angefochtenen Bestimmung (siehe A.3.1.) geht - wie vom Ministerrat dargelegt (siehe A.4.1.) - hervor, daß sie so aufzufassen ist, daß der Steuersatz von 16,5% angewandt wird, bis die Grenze des Vierfachen des Durchschnitts der besteuerten Reingewinne oder Reinerträge in bezug auf die fortgefallene Tätigkeit, welche während der vier Jahre, die dem Jahr der Einstellung oder Verminderung der Tätigkeit vorhergehen, erzielt wurden, erreicht ist und der Überschuß zusammen mit den übrigen Einnahmen zu dem allgemein anwendbaren Satz besteuert wird. Die angefochtene Bestimmung macht also nicht den von der klagenden Partei beanstandeten Unterschied. Der erste Teil des Klagegrunds entbehrt also der faktischen Grundlage.

Hinsichtlich des zweiten und dritten Teils des Klagegrunds

B.7. Die angefochtene Bestimmung beschränkt die Tragweite der Maßnahme, die darin bestand, gewisse Mehrwerte, die anlässlich der Einstellung des Betriebs oder einer Erwerbstätigkeit erzielt wurden und sich aus dem Zuwachs des für diesen Betrieb bzw. für diese Erwerbstätigkeit bestimmten Vermögens ergaben, zum getrennten Satz von 16,5 Prozent und nicht zum vollen Satz der Personen- und Körperschaftssteuer zu besteuern. Sie ist Bestandteil eines Gesetzes, das die haushaltsmäßige Gesundung und die Steuerreform bezweckt. Diese wurde durch die Gesetze vom 7. Dezember 1988 und 22. Dezember 1989 verwirklicht.

Der Gesetzgeber beabsichtigte die Herabsetzung der Steuersätze und wollte diese Herabsetzungen durch die Abschaffung oder Anpassung gewisser "steuerlicher Ausgaben" ausgleichen (Kammer, 1989-1990, 1026/5°, S. 9). Im selben Geiste wurde beschlossen, die Höhe der betroffenen Mehrwerte, die zum getrennten Satz von 16,5 Prozent besteuert werden, zu begrenzen. Es wurde festgestellt, daß ein "Fehlgebrauch" (Senat, 1989/1990, 806/3°, SS. 14 bis 17) von den Bestimmungen bezüglich dieser "Ausgaben" gemacht wurde und daß hinsichtlich des Steuersatzes von 16,5%, der auf die entsprechenden Mehrwerte anwendbar war, Preise für Übernahme der Kundschaft angewandt wurden, die nicht immer der wirtschaftlichen Realität entsprechen (Senat, Begründungsschrift, 806-1 (1989-1990), S. 57).

B.8. Um die Nachteile auszugleichen und den erstrebten

Zielsetzungen gerecht zu werden, hat der Gesetzgeber den getrennt zum Satz von 16,5% besteuerten Mehrwerten eine Obergrenze gesetzt, entsprechend des "Vierfachen des Durchschnitts der besteuerbaren Reingewinne oder Reinerträge in bezug auf die fortgefallene Tätigkeit, welche während der vier Jahre, die dem Jahr der Einstellung oder Verminderung der Tätigkeit vorhergehen, erzielt wurden".

Ein Änderungsantrag, der durch das Bemühen begründet wurde, "eine unerläßliche Verdeutlichung vorzunehmen" an dem Begriff des besteuerbaren Reingewinns, und der ausdrücklich auf Artikel 43 1° bis 3° EStGB verweist, wurde angenommen (Senat, 1989/1990, 806/3, S. 77). In 2° und 3° von Artikel 43 werden die Verluste berücksichtigt, die sich zum Teil nicht auf die fortgefallene Tätigkeit beziehen, während die durch das Gesetz berücksichtigten Reingewinne oder Reinerträge diejenigen "in bezug auf die fortgefallene Tätigkeit" sind.

Der aus dem vorgenannten Änderungsantrag hervorgegangene Wortlaut ist nur als teilweiser Verweis auf diesen Artikel aufzufassen. Die Antinomie des ersten und zweiten Absatzes des Artikels 93 §1 2° b läßt sich vielleicht aus dem unterschiedlichen Zweck der Artikel 93 und 43 EStGB erklären - einerseits die fortgefallene Tätigkeit, andererseits die gesamten Einkünfte eines Steuerpflichtigen, auch wenn er mehreren Tätigkeiten nachgeht. Wie dem auch sei, die Verbindung der zwei Absätze des Artikels 93 §1 1° b führt dazu, daß Verluste, die sich nicht auf die fortgefallene Tätigkeit beziehen, keine Berücksichtigung finden dürfen bei der Bestimmung des Betrags, der getrennt zu 16,5% besteuert wird.

Der vom Gesetzgeber deutlich erklärte Wunsch, getrennt zu 16,5% das Vierfache des Durchschnitts des besteuerbaren Reingewinns in bezug auf die fortgefallene Tätigkeit zu besteuern, läßt sich nicht durch die Genehmigung eines Änderungsantrags entkräften, der zum Ziel hat, am Begriff des "besteuerbaren Reingewinns" eine Verdeutlichung vorzunehmen, ohne an die gewählte Option des "besteuerbaren Reingewinns in bezug auf die fortgefallene Tätigkeit" zu rühren, welche impliziert, daß nur die Verluste in bezug auf diese Tätigkeit in Frage kommen.

B.9. Obwohl die angefochtene Bestimmung selbst nicht ausdrücklich die von der klagenden Partei im zweiten und dritten Teil beanstandeten Unterschiede macht, ergeben sich einige von diesen Unterschieden wohl aber aus der angefochtenen Bestimmung. Steuerpflichtige, die im Bezugszeitraum durchschnittlich hohe besteuerbare Reingewinne oder Reinerträge erzielten, können weitgehend den getrennten Steuersatz genießen, während Steuerpflichtige, die keine oder nur beschränkte besteuerbare Reingewinne oder Reinerträge erzielten, ihn nicht oder nur in beschränktem Umfang genießen werden. Steuerpflichtige, die vor dem Bezugszeitraum Verluste erlitten, die noch nicht

völlig auf die vor dem Bezugszeitraum erzielten gewerblichen Einkünfte angerechnet worden sind, werden in geringerem Maße den getrennten Satz genießen können als diejenigen, die keine solchen Verluste erlitten haben. In der vom Hof berücksichtigten Auslegung, die mit dem verfügenden Teil des Urteils verbunden ist, stimmt es jedoch nicht, daß Steuerpflichtige bei gleichem Ergebnis der den Mehrwerten zugrunde liegenden Tätigkeit den getrennten Satz weniger oder mehr genießen werden, je nachdem, ob sie bei nicht damit zusammenhängenden Tätigkeiten Verluste erlitten haben oder nicht. Dem Klagegrund kann in seinem dritten Teil nicht beigepflichtet werden, soweit er auf einer Auslegung der angefochtenen Bestimmung beruht, der zufolge Verluste, die sich nicht auf die fortgefallene Tätigkeit beziehen, in Betracht kommen.

B.10. Wenn das Steuergesetz sich gleichzeitig auf Steuerpflichtige bezieht, deren Einkommens- und Vermögenslage unterschiedlich ist, hat es diese Verschiedenheit der Verhältnisse zwangsläufig dadurch zu erfassen, daß Kategorien verwendet werden, die nur vereinfachend und annähernd mit der Wirklichkeit übereinstimmen. Dies gilt um so mehr, da im Steuerrecht die Zweckmäßigkeit der Kriterien und die Verwaltungskosten für ihre Anwendung bei der Beurteilung, ob sie vernünftigerweise gerechtfertigt werden können, in Betracht zu ziehen sind. Diese Elemente sind bei der Prüfung, ob der Gesetzgeber nicht seine Ermessensfreiheit überschritten hat, zu berücksichtigen.

Daraus, daß der Gesetzgeber in seinem Bemühen, die Tragweite verhältnismäßig vorteilhafter Steuerbestimmungen zu beschränken, darauf hingewiesen hat, daß einige davon zu Mißbräuchen Anlaß gegeben haben, geht nicht hervor, daß das Ziel der Maßnahme darin bestand, diese Mißbräuche zu bekämpfen. Deren Berücksichtigung hat zweifelsohne die Wahl der einzuschränkenden Steuervorteile mitbestimmt; daraus geht allerdings nicht hervor, daß man prüfen soll, ob die beanstandeten Beschränkungen diesen Mißbräuchen angemessen sind, um ihre Übereinstimmung mit den Artikeln 6 und 6bis zu beurteilen.

Dem Hof obliegt weder die Beurteilung dessen, ob eine durch das Gesetz vorgeschriebene Maßnahme angebracht oder wünschenswert ist, noch die Prüfung dessen, ob das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel auch noch durch andere Maßnahmen erreicht werden könnte.

Der Begriff der Reingewinne oder Reinerträge ist nicht ohne Zusammenhang mit dem Wert der fortgefallenen Tätigkeit, auch wenn dieser Zusammenhang je nach den individuellen Verhältnissen mehr oder weniger eng ist.

B.11. Der Gesetzgeber hat keine Kriterien herangezogen, für die - auch was ihre Erheblichkeit betrifft - es im Hinblick auf die Artikel 6 und 6bis der Verfassung gar keine Rechtfertigung geben würde, indem er mit dem Ziel, die zu einem getrennten Satz besteuerten Mehrwerte zu

beschränken, die besteuerebaren Reingewinne oder Reinerträge, welche während vier Jahren erzielt wurden, in bezug auf die fortgefallene Tätigkeit als Obergrenze gewählt und dabei auf die bestehende gesetzliche Definition (in Artikel 43 des Einkommensteuergesetzbuches aufgenommen) des Nettobetrags der Betriebseinnahmen Bezug genommen hat, der zufolge die Verluste, die in der Zeit vor dem vierjährigen Bezugszeitraum erlitten wurden, nicht aber die Verluste, die nicht mit der fortgefallenen Tätigkeit zusammenhängen, berücksichtigt werden.

Der Klagegrund ist in keinem seiner Teile begründet.

Aus diesen Gründen :

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 4. Juli 1991.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

J. Delva
