

Geschäftsverzeichnism. 1682, 1766, 1770, 1774, 1775 und 1776
Urteil Nr. 114/2000 vom 16. November 2000

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigkeitklärung der Artikel 24, 47, 91, 92, 93, 94 und 97 Absatz 9 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen und des Artikels 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 über die Organisation des Gerichtswesens in Steuersachen, erhoben von R. Altruye und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden G. De Baets und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, A. Arts, R. Henneuse, M. Bossuyt und E. De Groot, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden G. De Baets,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 18. Mai 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Mai 1999 in der Kanzlei eingegangen ist, wurde Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 47 und 97 Absatz 9 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 27. März 1999) erhoben von R. Altruye, wohnhaft in 2960 Brecht, Nieuwe Rommersheide 6E, und L. De Jongh, wohnhaft in 2100 Deurne, Lakborslei 82.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1682 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

b. Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 7., 23., 24., 25. und 27. September 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 8., 24., 27. und 28. September 1999 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 24 und 91 bis 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen und des Artikels 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 über die Organisation des Gerichtswesens in Steuersachen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 27. März 1999):

- F. Van Driessche und R. Van Mulders, wohnhaft in 9473 Welle, Langestraat 28,
- die Gemeinde Herstal, place Jean Jaurès, 4040 Herstal,
- B. Claus, wohnhaft in 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, Bk. C,
- die Gemeinde Elsene, Elsensesteenweg 168, 1050 Brüssel, und
- die Stadt Brüssel, Grote Markt, 1000 Brüssel.

Diese Rechtssachen wurden unter den Nummern 1766, 1770, 1774, 1775 und 1776 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

II. *Verfahren*

a. *Rechtssache Nr. 1682*

Durch Anordnung vom 20. Mai 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 15. Juni 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 3. Juli 1999.

Der Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, hat mit am 29. Juli 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 11. August 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief notifiziert.

Die klagenden Parteien haben mit am 6. September 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

b. *Rechtssache Nr. 1766*

Durch Anordnung vom 9. September 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 23. September 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. Januar 2000.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, mit am 8. November 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Wallonischen Regierung, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, mit am 8. November 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

c. *Rechtssachen Nrn. 1770, 1774, 1775 und 1776*

Durch Anordnungen vom 24., 27. und 28. September 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der jeweiligen Besetzungen bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes in den jeweiligen Rechtssachen nicht für anwendbar erachtet.

Die Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 17. Dezember 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. Januar 2000.

Durch Anordnung vom 3. Februar 2000 hat der amtierende Vorsitzende auf Antrag der Flämischen Regierung vom 2. Februar 2000 die für die Einreichung eines Schriftsatzes vorgesehene Frist um fünfzehn Tage verlängert.

Diese Anordnung wurde der Flämischen Regierung mit am 3. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief notifiziert.

Durch Anordnung vom 3. Februar 2000 hat der amtierende Vorsitzende auf Antrag des Ministerrats vom 3. Februar 2000 die für die Einreichung eines Schriftsatzes vorgesehene Frist um fünfzehn Tage verlängert.

Diese Anordnung wurde dem Ministerrat mit am 4. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief notifiziert.

d. *Alle vorgenannten Rechtssachen*

Durch Anordnung vom 6. Oktober 1999 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, mit am 28. Januar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief in der Rechtssache Nr. 1774,

- der Wallonischen Regierung, mit am 2. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief in den Rechtssachen Nrn. 1770, 1775 und 1776,

- der Flämischen Regierung, mit am 14. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, mit am 18. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief in den Rechtssachen Nrn. 1770, 1775 und 1776.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 23. März 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1774, mit am 17. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1770, mit am 18. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1775, mit am 21. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der Flämischen Regierung, mit am 21. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat in den Rechtssachen Nrn. 1770, 1775 und 1776, mit am 25. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der Wallonischen Regierung, mit am 25. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1776, mit am 26. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1766, mit am 28. April 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 26. Oktober 1999 und 27. April 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 18. Mai 2000 bzw. 18. November 2000 verlängert.

Durch Anordnung vom 12. Juli 2000 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 26. September 2000 anberaumt, nachdem er die Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1766, 1770, 1775 und 1776 aufgefordert hatte, sich in einem spätestens am 18. September 2000 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz zu den etwaigen Auswirkungen des Gesetzes vom 17. Februar 2000 zur Abänderung des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen auf die erhobenen Klagen zu äußern.

Die Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 13. Juli 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Durch Anordnung vom 26. September 2000 wurden die Richter H. Coremans und E. Cerexhe durch die Richter M. Bossuyt und R. Henneuse ersetzt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 26. September 2000

- erschienen
- . RA D. Van Belle, in Antwerpen zugelassen, für R. Altruye und L. De Jongh,
- . RA D. Libin *loco* RA E. Lemmens, in Lüttich zugelassen, für die Gemeinde Herstal,
- . B. Claus, in seinem eigenen Namen,
- . RA M. Jaspar *loco* RA M. Uyttendaele und RA E. Maron, in Brüssel zugelassen, für die Gemeinde Elsene,
- . RA C. Molitor, in Brüssel zugelassen, für der Stadt Brüssel,
- . RA F. Liebaut *loco* RA P. Devers, in Gent zugelassen, und G. Dekelver, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,
- . RA B. Staelens, in Brügge zugelassen, für die Flämische Regierung,
- . RA P. Levert, in Brüssel zugelassen, für die Wallonische Regierung,
- haben die referierenden Richter E. De Groot und P. Martens Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

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

III. Die angefochtenen Bestimmungen

In der Rechtssache Nr. 1682 wird die Nichtigkeitsklage der Artikel 47 und 97 Absatz 9 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen beantragt, die wie folgt lauten:

« Art. 47. Artikel 462 einziger Absatz desselben Gesetzbuches [Einkommensteuergesetzbuch 1992] wird aufgehoben. »

« Art. 97.

[...]

Artikel 34 dieses Gesetzes tritt, insofern er die Artikel 377 bis 392 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 aufhebt, am 1. März 1999 in Kraft. Die Artikel 377 bis 392 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 bleiben in ihrer vor der Aufhebung von Artikel 34 dieses Gesetzes bestehenden Fassung jedoch auf die vor diesem Datum erhobenen Klagen anwendbar. Die Artikel 462 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, 74 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches, 207septies § 4 des Gesetzbuches über Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigeühren, 133nonies § 4 des Erbschaftsteuergesetzbuches, 67nonies § 4 des Gesetzbuches über die Stempelgebühren und 207nonies § 4 des Gesetzbuches über die den Stempelgebühren gleichgesetzten Steuern bleiben in ihrer vor der Aufhebung der Artikel 47, 51, 65, 72, 76 beziehungsweise 86 dieses Gesetzes bestehenden Fassung anwendbar, wenn ein Richter, bei dem die öffentliche Klage anhängig ist, in Anwendung einer dieser Bestimmungen beschlossen hat, das Urteil über eine oder mehrere Beschuldigungen auszusetzen. »

Vor seiner Aufhebung lautete Artikel 462 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend EStGB 1992) wie folgt:

« Wenn vor dem Abschluß der Verhandlung vor einem Strafgericht bei einer anderen Gerichts- oder Verwaltungsbehörde eine Streitsache über die Anwendung einer Bestimmung dieses Gesetzbuches oder eines in dessen Ausführung ergangenen Erlasses anhängig gemacht wird, muß der mit der öffentlichen Klage befaßte Richter, falls die Lösung dieses Rechtsstreits seines Erachtens einen Einfluß auf die öffentliche Klage haben könnte, das Urteil über diese Beschuldigungen oder eine dieser Beschuldigungen auszusetzen, bis die Streitsache durch eine rechtskräftige Entscheidung erledigt ist. Während dieser Aussetzung ruht die Verjährung der öffentlichen Klage. »

In der Rechtssache Nr. 1766 wird die Nichtigklärung der Artikel 91 bis 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 beantragt. In den Rechtssachen Nrn. 1770 und 1776 wird die Nichtigklärung von Artikel 92 desselben Gesetzes beantragt. In der Rechtssache Nr. 1775 wird die Nichtigklärung der Artikel 91 bis 93 desselben Gesetzes beantragt.

Die angefochtenen Bestimmungen lauten:

« Art. 91. Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern wird mit folgendem Wortlaut wieder aufgenommen:

' Art. 9. Der Steuerpflichtige kann gegen eine Provinzial- oder Gemeindesteuer Beschwerde beim Gouverneur beziehungsweise beim Bürgermeister- und Schöffenkollegium, die als Verwaltungsbehörde handeln, einreichen.

Der König bestimmt das für diese Beschwerde anwendbare Verfahren. '

Art. 92. Artikel 10 desselben Gesetzes wird mit folgendem Wortlaut wieder aufgenommen:

' Art. 10. Gegen den Beschluß, der von einer der in Artikel 9 erwähnten Behörden gefaßt wurde, kann Beschwerde vor dem Gericht erster Instanz, in dessen Amtsbereich die Steuer festgelegt worden ist, eingereicht werden.

In Ermangelung eines Beschlusses gilt die Beschwerde als begründet. Die Artikel 1385decies und 1385undecies des Gerichtsgesetzbuches sind anwendbar.

Gegen das Urteil des Gerichts erster Instanz kann Einspruch oder Berufung eingelegt werden.

Gegen den Entscheid des Appellationshofes kann eine Kassationsbeschwerde eingereicht werden. '

Art. 93. Artikel 11 desselben Gesetzes wird mit folgendem Wortlaut wieder aufgenommen:

' Art. 11. Formen, Fristen und Verfahren, die auf die in Artikel 10 erwähnten Beschwerden anwendbar sind, werden wie für die staatlichen Einkommenssteuern geregelt und gelten für alle betroffenen Parteien. '

Art. 94. In Artikel 12 desselben Gesetzes wird die Ziffer 8 durch die Ziffer 7 ersetzt. »

In der Rechtssache Nr. 1776 wird ebenfalls die Nichtigkeitsklärung von Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 über die Organisation des Gerichtswesens in Steuersachen beantragt, der wie folgt lautet:

« Art. 9. In Buch IV des vierten Teils desselben Gesetzbuches wird ein Kapitel XXIV mit den Artikeln 1385*decies* und 1385*undecies* eingefügt, das wie folgt lautet:

' Kapitel XXIV. Streitfälle in bezug auf die Anwendung eines Steuergesetzes

Art. 1385*decies*. Gegen die Steuerverwaltung werden die Klagen in bezug auf die in Artikel 569 Absatz 1 Nr. 32 angeführten Streitsachen durch eine kontradiktorische Klageschrift eingereicht.

Titel *Vbis* von Buch II des vierten Teils, mit Ausnahme von Artikel 1034*ter* Nr. 3 und Artikel 1034*quater*, ist anwendbar.

Bei sonstiger Nichtigkeit wird jeder Ausfertigung der Klageschrift oder der Vorladung eine Abschrift der angefochtenen Entscheidung beigelegt.

Wenn eine vorherige Verwaltungsklage durch das Gesetz oder kraft desselben organisiert wird und die Verwaltungsbehörde noch keine Entscheidung getroffen hat, muß in Abweichung von Absatz 3 eine Abschrift der Verwaltungsklage und der Empfangsbestätigung dieser Klage beigelegt werden.

Art. 1385*undecies*. Gegen die Steuerverwaltung ist die Klage in bezug auf die in Artikel 569 Absatz 1 Nr. 32 angeführten Streitsachen nur zugelassen, wenn der Kläger vorher die durch das Gesetz oder kraft desselben organisierte Verwaltungsklage erhoben hat.

Die Klage wird frühestens sechs Monate nach dem Datum des Eingangs der Verwaltungsklage eingereicht, wenn über diese Klage keine Entscheidung getroffen wurde, und bei sonstiger Verwirkung spätestens innerhalb einer Frist von drei Monaten ab der Notifikation der Entscheidung in bezug auf die Verwaltungsklage.

Die in Absatz 2 angeführte Frist von sechs Monaten wird um drei Monate verlängert, wenn die angefochtene Veranlagung von Amts wegen durch die Verwaltung festgelegt wurde. ' »

In der Rechtssache Nr. 1774 wird die Nichtigkeitsklärung von Artikel 24 des Gesetzes vom 15. März 1999 beantragt, der wie folgt lautet:

« Art. 24. Artikel 366 desselben Gesetzbuches wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

' Art. 366. Der Steuerpflichtige sowie sein Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer erhoben wird, können gegen den Betrag der festgelegten Veranlagung, zuzüglich der Zuschlagshundertstel, Erhöhungen und Geldstrafen, eine schriftliche Beschwerde bei dem Steuereinsamler, in dessen Amtsbereich die Veranlagung, die Erhöhung und die Geldstrafe festgelegt wurden, einreichen. ' »

IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

Rechtssache Nr. 1682

Standpunkt der klagenden Parteien

A.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1682 werden vor dem Strafrichter verfolgt. Durch ein Zwischenurteil des Strafgerichtes wurde das Strafverfahren in Anwendung von Artikel 462 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend EStGB 1992) ausgesetzt, bis eine Steuerbeschwerde durch eine rechtskräftige Entscheidung der Verwaltung der direkten Steuern beendet würde. Gegen dieses Zwischenurteil hat die Staatsanwaltschaft Berufung eingelegt, damit der Appellationshof nach Meinung der Kläger die etwaige Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 prüfen könne. Die Kläger vertreten den Standpunkt, daß sie somit das erforderliche Interesse aufwiesen.

A.2. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 47 und 97 Absatz 9 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen wegen des Verstoßes gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, insofern die Bestimmungen einen ungerechtfertigten Unterschied zwischen «einerseits den Rechten der Beschuldigten und andererseits den Rechten der Staatsanwaltschaft im Rahmen einer Berufung gegen ein (Zwischen-)Urteil in erster Instanz in bezug auf die Anwendung von Artikel 462 EStGB 92 » schaffen würden.

Die Kläger führen an, der Gesetzgeber habe eine Diskriminierung eingeführt, indem er beschlossen habe, Artikel 462 EStGB 1992 bleibe nur dann weiterhin anwendbar, wenn ein Richter, bei dem eine öffentliche Klage anhängig sei, in Anwendung dieser Bestimmung beschlossen habe, das Urteil über eine oder mehrere Beschuldigungen auszusetzen. Die Berufung des Beschuldigten, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 behandelt worden sei und gegen ein Zwischenurteil *a quo* aus der Zeit vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 gerichtet gewesen sei, in dem nicht die Aussetzung des Verfahrens in Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 beschlossen worden sei, könne nicht mehr in bezug auf die Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 geprüft werden, da dieser Artikel seit dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeschafft sei. Dies gelte jedoch nicht im Fall einer Berufung durch die Staatsanwaltschaft gegen ein Zwischenurteil, das vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes vom 15. März 1999 gefällt worden sei und in dem die Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 beschlossen worden sei, da Artikel 462 EStGB 1992 in diesem Fall anwendbar bleibe.

A.3. Gemäß den klagenden Parteien rechtfertigten weder die Art noch das Ziel des Gesetzes vom 15. März 1999 den von ihnen angefochtenen Unterschied. Auch die Vorarbeiten zum Gesetz vom 15. März 1999 lieferten hierfür keine Rechtfertigung. Der Unterschied lasse sich ihres Erachtens nicht rechtfertigen durch die Tatsache, daß die Staatsanwaltschaft im Interesse der Gesellschaft mit der Ermittlung und der Verfolgung von Straftaten beauftragt sei.

Standpunkt des Ministerrates

A.4. Der Ministerrat verweist darauf, daß die klagenden Parteien keine Klagegründe gegen Artikel 47 des Gesetzes vom 15. März 1999 anführten. Die angebliche Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes ergebe sich nur aus der in Artikel 97 Absatz 9 desselben Gesetzes vorgesehenen Übergangsbestimmung, so daß die Nichtigkeitsklage sich auf diesen Artikel beschränke.

A.5. Gemäß dem Ministerrat wiesen die klagenden Parteien nicht das erforderliche Interesse nach, da « die Lage, in die die Kläger ihr Interesse einordnen, nämlich nicht eintreten kann ». Dem Beschuldigten werde die Prüfung der Berufung bezüglich der Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 nicht vorenthalten, wenn der Erstrichter die Aussetzung abgewiesen habe, ehe das neue Gesetz anwendbar geworden sei, da die angefochtene Bestimmung keinerlei Änderung an den Regeln bezüglich des Strafprozeßrechtes vornehme, die dazu führen könnte, daß eine durch den Beschuldigten eingeleitete Berufung nicht geprüft würde.

Der Ministerrat ficht ebenfalls die Auslegung der klagenden Parteien an und stellt sich die Frage, ob die besondere Beschaffenheit der Übergangsbestimmung es dem Berufungsrichter gestatte zu beurteilen, ob die in erster Instanz vom Strafrichter gewährte Aussetzung zu Recht gewährt worden sei. Gemäß dem Ministerrat könne

die Übergangsbestimmung, insofern Artikel 462 EStGB 1992 nur im Fall einer Aussetzung anwendbar bleibe, als eine allgemeine Einschränkung der Befugnis des Berufungsrichters ausgelegt werden, um selbst im Fall einer Berufung durch die Staatsanwaltschaft erneut inhaltlich über die Aussetzung und somit über die Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 zu urteilen.

Schließlich verweist der Ministerrat darauf, daß die Entscheidung des Berufungsrichters selbst im Fall der Nichtigkeitsklärung der hier angefochtenen Bestimmung anfechtbar bleibe, so daß die Kläger ihr Ziel, nämlich eine endgültige Aussetzung zu erhalten, mit dem vorliegenden Verfahren nicht erreichen könnten.

A.6. Gemäß dem Ministerrat bestätige Artikel 97 Absatz 9 lediglich die Regel, daß eine neue Regelung nicht nur auf die nach ihrem Inkrafttreten entstandenen Situationen anwendbar sei, sondern auch auf die späteren Folgen von Situationen, die unter der vorherigen Regelung entstanden seien und die unter der Geltung der neuen Regelung zutage träten oder fortdauereten, insofern diese Anwendung nicht gegen unwiderruflich festgesetzte Rechte verstoße. Artikel 97 Absatz 9 berühre nicht eine Aussetzung, die durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung angeordnet worden sei. Da die Auslegung der Kläger, wonach der Berufungsrichter sich noch inhaltlich über die Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 äußern könnte, eine Milderung der Regel der unmittelbaren Anwendung einer neuen Regelung in dem Sinne beinhalte, daß der Berufungsrichter trotz der Aufhebung von Artikel 462 EStGB 1992 noch über die Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 urteilen könnte und die Beschuldigten demzufolge noch die Möglichkeit behielten, eine Aussetzung zu erhalten, erkenne der Ministerrat nicht, in welchem Maße die angefochtene Bestimmung für die Kläger in irgendeiner Weise nachteilig sein könnte. Die Beschwerdegründe der Kläger gegen die von ihnen angefochtene Übergangsbestimmung könnten sich gemäß dem Ministerrat nur auf die unmittelbare Anwendung des neuen Gesetzes beziehen.

A.7. Der Ministerrat verweist darauf, daß die Aufhebung von Artikel 462 EStGB 1992 durch das Gesetz vom 15. März 1999 unmittelbar wirksam werde, vorbehaltlich der in Artikel 97 Absatz 9 vorgesehenen Situation, was bewirke, daß endgültige richterliche Entscheidungen nicht beeinträchtigt würden. Die Tatsache, daß eine Übergangsbestimmung unter der Geltung der neuen Regelung nicht automatisch eine unter der Geltung der vorherigen Regelung noch nicht endgültig festgelegte Situation aufrechterhalte, reiche an sich nicht aus, um auf eine Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung zu schließen. Im vorliegenden Fall würden gleiche Fälle gleich behandelt, denn wer eine endgültige Aussetzung erhalten habe, behalte diese; falls das nicht zutrefte, sei das Recht auf Aussetzung nicht endgültig erworben. Nicht endgültige richterliche Entscheidungen blieben anfechtbar, sowohl durch die Staatsanwaltschaft als auch durch den Beschuldigten. Die Verfahrensregeln für die Bearbeitung einer Rechtssache in der Berufungsinstanz seien nicht geändert worden, so daß es keine Rolle spiele, ob die Berufung durch den Angeschuldigten oder durch die Staatsanwaltschaft eingereicht worden sei, und die Staatsanwaltschaft nicht mehr Verfahrensrechte erhalten habe als der Beschuldigte.

Antwort der klagenden Parteien

A.8. Die Kläger wünschten tatsächlich die Artikel 47 und 97 Absatz 9 des Gesetzes vom 15. März 1999 anzufechten, da Artikel 97 Absatz 9 ohne Artikel 47 desselben Gesetzes keinen Sinn ergebe.

A.9. Die Argumente des Ministerrates in bezug auf das mangelnde Interesse der Kläger seien unwirksam. Die klagenden Parteien bemängelten nämlich den Unterschied zwischen den Rechten des Beschuldigten und den Rechten der Staatsanwaltschaft «im Rahmen einer Berufung», ohne irgendeine Diskriminierung in bezug auf « das Recht auf Einlegung der Berufung » vorzubringen, so daß die diesbezüglichen Argumente des Ministerrates nicht sachdienlich seien.

In bezug auf diesen Punkt sei die Antwort auf die Frage, ob Artikel 97 Absatz 9 es dem Berufungsrichter gestatte, erneut inhaltlich über die in erster Instanz gewährte Aussetzung des Urteils zu urteilen, sehr wohl sachdienlich. Diesbezüglich verweisen die Kläger auf eine von ihnen eingereichte Kassationsklage, wobei diese Frage zu beantworten sei, und daher forderten sie den Hof auf, die Behandlung der Sache gegebenenfalls auszusetzen, bis der Kassationshof ein Urteil gefällt habe.

A.10. Ansonsten übernehmen die klagenden Parteien die in ihrer Klageschrift angeführten Argumente.

Ergänzungsschriftsatz der klagenden Parteien

A.11.1. Durch Anordnung vom 12. Juli 2000 hat der Hof die Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1766, 1770, 1775 und 1776 aufgefordert, sich zu den eventuellen Auswirkungen des Gesetzes vom 17. Februar 2000 zur Abänderung des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen auf die erhobenen Klagen zu äußern.

A.11.2. Die Kläger in der Rechtssache Nr. 1682 sind der Meinung, dieses Gesetz wirke sich nicht auf ihre Klage aus.

Rechtssache Nr. 1766

Standpunkt der klagenden Parteien

A.12. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigkeitsklärung der Artikel 91 bis 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen sowie des königlichen Erlasses vom 12. April 1999 zur Festlegung des Verfahrens vor dem Gouverneur oder vor dem Bürgermeister- und Schöffenkollegium in Sachen Beschwerde gegen eine Provinzial- oder Gemeindesteuer « wegen Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung und Verletzung einer zur öffentlichen Ordnung gehörenden Gesetzesbestimmung » sowie die Nichtigkeitsklärung « des Beschlusses der Provinzbehörde von Ostflandern vom 3.5.99, [ihre] Beschwerde bezüglich der kommunalen Regreßsteuern an das Bürgermeister- und Schöffenkollegium der Gemeinde Denderleeuw zu verweisen ». Hilfsweise beantragen sie, « die etwaige Behandlung [ihrer] Beschwerde durch das Bürgermeister- und Schöffenkollegium für nichtig zu erklären; die Behandlung [ihrer] Beschwerde durch den Ständigen Ausschuß der Provinz Ostflandern gemäß dem Gesetz vom 24.12.96 in der am Datum der Eintragung in die Heberolle geltenden Fassung anzuordnen ».

Gemäß den Angaben auf dem Steuerbescheid hätten die Kläger am 8. April 1999 beim Ständigen Ausschuß eine Beschwerde gegen die auf ihren Namen festgelegte Gemeindesteuer eingereicht. Die Verwaltung der Provinz Ostflandern habe ihnen jedoch mitgeteilt, daß die Beschwerde infolge des Gesetzes vom 15. März 1999 nicht mehr durch den Ständigen Ausschuß, sondern durch das Bürgermeister- und Schöffenkollegium der Gemeinde Denderleeuw behandelt werde.

A.13. Nach Dafürhalten der Kläger stehe es der Provinzialverwaltung weder zu, sich selbst oder den Ständigen Ausschuß für nicht zuständig zu erklären, noch, die auf dem Steuerbescheid angegebene Berufungsinstanz zu ändern und ein neues Verfahren hierauf anzuwenden. Sie verweisen darauf, das Gesetz habe hierfür keine besonderen Regeln vorgesehen und der Steuerbescheid, auf dem gemäß dem Gesetz vom 24. Dezember 1996 die Berufungsinstanz angegeben sein müsse, sei als eine öffentliche Urkunde zu betrachten und könne daher nicht mehr im nachhinein abgeändert werden.

Sie vertreten den Standpunkt, daß das neue Verfahren in bezug auf Gemeinde- und Provinzialsteuern nur auf die neuen Heberollen Anwendung finden dürfte, die nach dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes, nämlich dem 6. April 1999, für vollstreckbar erklärt worden seien, und daß für die vor diesem Datum für vollstreckbar erklärten Heberollen das Streitverfahren gemäß dem Gesetz vom 23. Dezember 1986 über die Eintreibung und die Streitsachen in bezug auf provinzielle und örtliche Steuern ablaufen müsse. Dieser Standpunkt werde ihres Erachtens durch die Tatsache erhärtet, daß das neue Beschwerdeverfahren in bezug auf Staatssteuern erst ab dem Veranlagungsjahr 1999 anwendbar sei.

A.14. Die klagenden Parteien führen an, daß weder das Gesetz vom 15. März 1999 noch der königliche Erlaß vom 12. April 1999 ein Übergangsverfahren vorsehe für die Streitfälle in bezug auf Provinzial- oder Gemeindesteuern, die vor einem Rechtsprechungsorgan anhängig seien, oder für die Fälle, in denen die Berufungsfrist am Datum des Inkrafttretens dieser neuen Gesetzgebung noch nicht abgelaufen sei. Somit werde ein Behandlungsunterschied zwischen den einer gleichen Steuer unterliegenden Steuerpflichtigen geschaffen in dem Sinne, daß die vor dem 6. April 1999 eingereichten Beschwerden von dem als Rechtsprechungsorgan tagenden Ständigen Ausschuß behandelt würden, während die nach diesem Datum eingereichten Beschwerden von dem als Verwaltungskollegium tagenden Bürgermeister- und Schöffenkollegium behandelt würden, so daß Beschwerden in bezug auf die gleiche Heberolle vor zwei verschiedene Instanzen gelangten, wobei nur die Entscheidung des Ständigen Ausschusses den Wert eines Urteils besitze. Die klagenden Parteien führen an, eine solche Behandlung widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, denn der Gesetzgeber dürfe Steuerpflichtigen, die sich in der gleichen Situation befänden, keine Rechtsprechungsgarantien entziehen.

A.15. Die klagenden Parteien sind der Meinung, daß gegen den Grundsatz der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit der Verwaltung verstoßen werde, da die Beschwerde beim Bürgermeister- und Schöffenkollegium einzureichen sei, das selbst die Heberolle erstelle. Überdies seien die Bedingungen, unter denen die Behandlung stattzufinden habe, vollkommen unklar.

Standpunkt des Ministerrates

A.16. Der Ministerrat verweist zunächst auf die Entstehungsweise der Artikel 91 bis einschließlich 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 und insbesondere auf das Urteil Nr. 30/98 des Hofes.

A.17. Nach Ansicht des Ministerrates sei die Nichtigkeitsklage nur zulässig, insofern sie gegen die Artikel 91 bis einschließlich 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 gerichtet sei, da der Hof gemäß Artikel 142 der Verfassung und Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 nicht befugt sei, über Klagen auf Nichtigerklärung von königlichen Erlassen einerseits und einer Entscheidung einer Verwaltungsbehörde andererseits zu befinden, ebenso wie der Hof weder in Verfahren eingreifen könne, die vor Verwaltungsbehörden anhängig seien, noch diesen Behörden Anweisungen erteilen könne.

Der Ministerrat ist der Ansicht, daß die Kläger nicht ausreichend erläuterten, auf welche Weise die angefochtenen Gesetzesbestimmungen den Gleichheitsgrundsatz verletzen, und auch nicht anführten, welche Kategorien von Personen miteinander zu vergleichen seien, so daß der Klagegrund nicht zulässig sei.

A.18. Der Ministerrat ficht auch das Interesse der Kläger an. Die rechtliche Lage der Kläger werde durch die angefochtenen Bestimmungen nicht beeinträchtigt, da sie dazu führten, daß eine verwaltungsrechtliche Klage durch eine Verwaltungsklage und durch eine gerichtliche Klage vor dem ordentlichen Richter ersetzt werde und daß diese beiden Instanzen die volle Rechtsprechungsbefugnis besäßen, so daß eigentlich eine zusätzliche Instanz geschaffen werde. Überdies sei die Sperre der sogenannten « neuen Beschwerden » im Klageverfahren vor dem ordentlichen Richter aufgehoben.

Die Kläger könnten nach Ansicht des Ministerrates ebenfalls nicht behaupten, die angefochtenen Gesetzesbestimmungen würden sie rückwirkend ihrem ursprünglichen Richter entziehen, da ihre Beschwerde zwei Tage nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 verfaßt worden sei und ein Ständiger Ausschuß somit noch nicht befaßt gewesen sei.

A.19. Der unter A.13 dargelegte Klagegrund sei nach dem Dafürhalten des Ministerrates unzulässig, da die Beschwerdegünde nicht gegen einen der angefochtenen Gesetzesartikel gerichtet seien, sondern « entweder eine Verwaltungsentscheidung bzw. eine Verwaltungspraxis oder den Inhalt einer Heberolle oder des dem Kläger zugesandten Steuerbescheids betreffen, oder aber eine falsche Auslegung in bezug auf das Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen ». Angesichts der Hierarchie der Normen sei es falsch zu behaupten, eine Heberolle hätte Vorrang vor einem neuen Gesetz. Überdies sei deutlich, daß Beschwerden, die ab dem 6. April 1999 eingereicht worden seien, in Ermangelung von Übergangsbestimmungen für die Gemeinde- und Provinzialsteuern unter die neue Gesetzesregelung fielen.

A.20. Der Ministerrat verweist darauf, daß dem Kläger in Anbetracht des Datums der Beschwerde nicht die gerichtlichen Garantien vorenthalten würden, sondern daß seine verwaltungsrechtliche Klage im Gegenteil durch eine Verwaltungsklage vor dem Bürgermeister- und Schöffenkollegium und gleichzeitig eine Klage vor dem ordentlichen Richter ersetzt werde, so daß der angeprangerte Behandlungsunterschied in bezug auf den Kläger nicht bestehe und der Klagegrund somit unzulässig sei. Daß der Kläger zunächst die vorgesehene Verwaltungsklage ausschöpfen müsse, ehe er Zugang zum Richter erhalte, widerspreche keinerlei allgemeinem Rechtsgrundsatz und könne dem Kläger nicht den Nachteil verursachen, der den Klagegrund zulässig machen würde.

Überdies seien die angefochtenen Bestimmungen gemäß der Rechtsprechung des Kassationshofes über die Artikel 2 und 3 des Gerichtsgesetzbuches auch anwendbar auf Beschwerden gegen Provinzial- und Gemeindesteuern, die ordnungsmäßig vor dem 6. April 1999 eingereicht worden seien, und somit auf die vor den Ständigen Ausschüssen anhängigen Verfahren, so daß der angeführte Behandlungsunterschied nicht bestehe.

A.21. Nach Ansicht des Ministerrates führe der unter A.15 angeführte Klagegrund weder einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz an noch beziehe er sich auf eine vor dem Hof anfechtbare gesetzeskräftige Handlung, so daß er unzulässig sei.

Standpunkt der Wallonischen Regierung

A.22. Auch die Wallonische Regierung vertritt den Standpunkt, die Klage sei offensichtlich unzulässig, insofern sie die Nichtigerklärung eines königlichen Erlasses und von Verwaltungsbeschlüssen beantrage.

Die Wallonische Regierung unterstreicht auch die Ungenauigkeit der Klagegründe und glaubt, darin zwei Klagegründe erkennen zu können. Der erste betreffe den Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung und ein zweiter betreffe die « Übereinstimmung des Gesetzes vom 15. März 1999 [...] ' Verletzung einer zur öffentlichen Ordnung gehörenden Gesetzesbestimmung ' ». In Anbetracht von Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 sei dieser letzte Klagegrund offensichtlich unzulässig.

A.23. Die Wallonische Regierung billigt den Klagegrund – und führt ihn erforderlichenfalls als einen neuen Klagegrund an - in bezug auf den Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung wegen des Fehlens einer Übergangsbestimmung im Gesetz vom 15. März 1999 in bezug auf die anhängigen Beschwerdeverfahren, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingeleitet worden seien, da durch dieses Fehlen ein Behandlungsunterschied eingeführt worden sei zwischen den Steuerpflichtigen, die im Jahr 1998 besteuert worden seien, je nachdem, ob sie unter die Anwendung des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 oder unter die Anwendung des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch die angefochtenen Bestimmungen abgeänderten Fassung fielen. Infolgedessen seien zwei Behörden, die über unterschiedliche Befugnisse verfügten, zuständig für die Beurteilung einer Beschwerde über dasselbe Steuerjahr, je nachdem, ob diese Beschwerde mehr oder weniger schnell behandelt werde. Das Fehlen einer Übergangsbestimmung habe ebenfalls zur Folge, daß den Klägern in der ersten Instanz des Klageverfahrens das Recht auf Zugang zum Richter sowie die mit diesem Recht einhergehenden Rechtsprechungsgarantien vorenthalten würden, während Artikel 13 der Verfassung in Verbindung mit deren Artikeln 10 und 11 das Recht auf einen Richter gewährleiste.

Das Fehlen einer Übergangsbestimmung beeinträchtigt die Rechtssicherheit.

A.24. In Anwendung von Artikel 85 des Gesetzes vom 6. Januar 1989 führt die Wallonische Regierung in bezug auf Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 einen ersten neuen Klagegrund an, wegen Verstoßes gegen Artikel 7 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und gegen « die Grundsätze der föderalen Loyalität und der Verhältnismäßigkeit ».

Gemäß der Wallonischen Regierung verstoße Artikel 91 gegen die Zuständigkeit der Regionen im Bereich der Verwaltungsaufsicht über die Haushalte und die Jahresabschlüsse der Gemeinden. Indem dem Bürgermeister- und Schöffenkollegium die Befugnis erteilt werde, Entscheidungen über Beschwerden in bezug auf Gemeindesteuern zu treffen, wobei das Kollegium als Organ der aktiven Verwaltung und nicht als Rechtsprechungsorgan handle wie vorher der Ständige Ausschuß, habe eine Entscheidung des Kollegiums zur Gewährung einer Steuerbefreiung keine Rechtskraft mehr. Dies gelte um so mehr, wenn das Kollegium es unterlasse, eine Entscheidung zu treffen, da in diesem Fall die Beschwerde als angenommen gelte. Gemäß der Wallonischen Regierung sei eine Entscheidung des Kollegiums zur Steuerbefreiung in beiden Fällen nicht mehr vollstreckbar für den Gemeindeeinnahmer und werde als Folge hiervon die Gemeindebuchhaltung nicht mehr der Wirklichkeit entsprechen, was die Ausübung der Aufsicht über die Konten der Ortsbehörden durch die Regionen äußerst schwierig mache, da sie nicht wüßten, ob sie über die vollstreckbare Heberolle oder über die Nichtverwertung der Beträge zu urteilen hätten. Der föderale Gesetzgeber dürfe seine Zuständigkeiten nicht so ausüben, daß die ausschließliche Zuständigkeit der anderen Gesetzgeber beeinträchtigt werde.

A.25. In einem zweiten neuen Klagegrund führt die Wallonische Regierung an, daß Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, in Verbindung mit den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Verwaltung, insbesondere mit dem Grundsatz der Unparteilichkeit, « der im Lehrsatz '*nemo iudex in causa sua*' enthalten ist ».

Gemäß der Wallonischen Regierung biete die Beschwerdemöglichkeit im Bereich der Gemeinde- oder Provinzialsteuern beim Bürgermeister- und Schöffenkollegium bzw. beim Gouverneur als Verwaltungsbehörde keine ausreichende Garantie, da das Schöffenkollegium über einen Rechtsstreit zu entscheiden habe, der sich auf die Gesetzmäßigkeit einer vom Gemeinderat festgelegten und vom gleichen Schöffenkollegium für vollstreckbar erklärten Steuer beziehe, so daß dieses Kollegium als Richter und Partei auftrete. Die Wallonische Regierung vertritt den Standpunkt, daß der Lehrsatz « *nemo iudex in causa sua* » auch Anwendung finden müsse, wenn das Schöffenkollegium oder der Gouverneur als Verwaltungsbehörde auftrete. Somit liege eine Diskriminierung zwischen den Rechtssubjekten vor, die vor jeder Verwaltungsbehörde den Grundsatz der Unparteilichkeit geltend machen könnten, und den Beschwerdeführern im Bereich der Gemeinde- und Provinzialsteuern, denen dieses Recht vorenthalten werde.

A.26. In einem dritten neuen Klagegrund führt die Wallonische Regierung den Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, indem die Artikel 91 bis einschließlich 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 hinsichtlich der Gemeinde- und Provinzialsteuern unmittelbar auf die anhängigen Verfahren anwendbar seien und keine Übergangsbestimmung vorsähen, während Artikel 97 desselben Gesetzes sehr wohl eine Übergangsbestimmung in bezug auf föderale Steuern vorsehe.

Dies schaffe eine Diskriminierung in bezug auf die Beschwerdemöglichkeiten zwischen Personen, die föderale Steuern schuldeten, und denjenigen, die Gemeinde- oder Provinzialsteuern schuldeten. Während das Beschwerdeverfahren gegen eine 1998 festgelegte föderale Steuer ungeachtet des Datums der Eingabe der Beschwerde immer der vorherigen Gesetzgebung unterworfen bleibe, hänge das Verfahren für die 1998 festgelegte Gemeindesteuer vom Datum der Eingabe der Beschwerde ab. Dies habe für Personen, die Gemeinde- oder Provinzialsteuern schuldeten, zur Folge, « daß angesichts der gleichen Art von Verfahrensregeln zwei Behörden, die über unterschiedliche Zuständigkeiten verfügen, die eine rechtsprechender Art, die andere verwaltungsmäßiger Art, über Beschwerden zu entscheiden haben, die zum gleichen Zeitpunkt eingereicht wurden » und daß « den Klägern somit in erster Instanz der Zugang zum Richter vorenthalten wird, sowie die Rechtsprechungsgarantien, die mit diesem wesentlichen Recht einhergehen, ohne daß der Behandlungsunterschied zu anderen Personen, die föderale Steuern schulden, auf einem objektiven Kriterium beruht, sachdienlich ist und im Verhältnis zum Ziel des Gesetzgebers steht ».

Antwort der klagenden Parteien

A.27. Die Kläger beharren auf ihrem Standpunkt, daß in dem Fall, wo Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 für nichtig erklärt würde, sowohl der königliche Erlaß vom 12. April 1999 als auch die anderen Entscheidungen der nachgeordneten Behörden hierdurch ihre gesetzliche Grundlage verlören.

A.28.1. Im Gegensatz zum Ministerrat sind die klagenden Parteien der Meinung, daß Artikel 3 des Gerichtsgesetzbuches in diesem Fall nicht anwendbar sein könne und daß im Fall einer Änderung der Gesetzgebung in bezug auf Rechtsmittel das Gesetz, das zum Zeitpunkt des Urteils in Kraft sei, die gegen dieses Urteil vorgebrachten Rechtsmittel regele. Sie verweisen dabei auf die Rechtsprechung des Kassationshofes.

Sie schlußfolgern, daß in Steuerangelegenheiten allein das Datum der Eintragung in die Heberolle als der Zeitpunkt gelte, an dem zu prüfen sei, welches Gesetz anwendbar gewesen sei, da die Steuerverwaltung sich durch die Eintragung in die Heberolle und die Vollstreckbarerklärung der Heberolle einen Vollstreckungstitel mit Festlegung der Rechte und Pflichten der betroffenen Parteien verschaffe. Sie unterstreichen, daß für die vor dem 6. April 1999 für vollstreckbar erklärten Heberollen nicht deutlich sei, welche Beschwerdeinstanz zuständig sei, da auf dem Steuerbescheid immer noch klar der Ständige Ausschuß als Beschwerdeinstanz angegeben sei, und daß hierfür im Gesetz vom 15. März 1999 keine Regeln vorgesehen worden seien. Sie verweisen ebenfalls auf Artikel 3 Nr. 4 des Gesetzes vom 12. November 1997 über die Öffentlichkeit der Verwaltung in den Provinzen und Gemeinden, wonach ein Dokument, mit dem eine von einer Provinz oder einer Gemeindebehörde ausgehende Entscheidung oder Verwaltungshandlung mit individueller Tragweite dem betroffenen Bürger zur Kenntnis gebracht werde, die etwaigen Beschwerdemöglichkeiten und Beschwerdeinstanzen angeben müsse.

Sie unterstreichen, daß das Gesetz bei mangelnder Deutlichkeit zugunsten des Steuerpflichtigen auszulegen sei.

A.28.2. Die klagenden Parteien sind der Meinung, es liege eine Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen vor, bei denen die Eintragung in die Heberolle vor dem 15. März 1999 erfolgt sei und die Beschwerdefrist nach dem 6. April 1999 weiterlaufe, je nachdem, ob die Beschwerde vor oder nach dem 6. April 1999 eingereicht worden sei. Während im ersteren Fall das Gesetz vom 15. März 1999 in der durch das Gesetz vom 17. Februar 2000 abgeänderten Fassung anwendbar sei und somit das vorherige, im Gesetz vom 23. Dezember 1986 vorgesehene Verfahren anwendbar bleibe, gelte im letzteren Fall das neue Verfahren des Gesetzes vom 15. März 1999. Sie verweisen darauf, daß die durch das Gesetz vom 17. Februar 2000 eingeführten Änderungen nicht jede Diskriminierung aufhoben.

Somit werde der allgemeine Grundsatz der Nichtrückwirkung verletzt, indem ein neues Verfahren mit rückwirkender Kraft auf Situationen, die vor dem Gesetz vom 15. März 1999 entstanden seien, anwendbar gemacht werde.

Gemäß den Klägern werde der Grundsatz der Gleichheit vor der Steuer ebenfalls verletzt, indem das vorherige Verfahren des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 über die Eintreibung und die Streitsachen in bezug auf provinzielle und örtliche Steuern kürzer sei und die Beschwerde durch ein Rechtsprechungsorgan behandelt werde, während das neue Verfahren des Gesetzes vom 15. März 1999 länger sei und der Ständige Ausschuß oder das Bürgermeister- und Schöffenkollegium lediglich als Verwaltungsbehörde auftrete, ohne daß hierfür eine objektive und vernünftige Rechtfertigung vorliege.

A.28.3. Sie wiederholen, Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 verstoße gegen den allgemeinen Rechtsgrundsatz, « daß jedes Rechtsprechungsorgan unabhängig und unparteiisch sein muß », indem die Behörde, die die Steuer festlege, ebenfalls als Beschwerdestelle bestimmt werde, so daß der Steuerpflichtige seine Garantie einer unabhängigen Untersuchung verliere, indem die Beschwerdeinstanz selbst bestimme, wie die Untersuchung der Beschwerde verlaufen werde, welche Fakten für deren Behandlung sachdienlich sein könnten, und indem die gleichen Beamten mit der Untersuchung beauftragt würden. Eine kontradiktorische Verhandlung sei ebenfalls erforderlich.

Antwort der Wallonischen Regierung

A.29.1. Nach Meinung der Wallonischen Regierung beantworte der Ministerrat nicht die Klagegründe der Kläger. Sie verweist auf den Unterschied, der in bezug auf die Übergangsregelung zwischen der Gemeinde- und Provinzialsteuer und der Einkommensteuer bestehe, während der Gesetzgeber einen Parallelismus zwischen beiden Arten von Beschwerdeverfahren angestrebt habe.

A.29.2. Die Wallonische Regierung verweist darauf, daß unter anderem wegen des Rückstandes in der Bearbeitung der Fälle bei den Gerichten die Lage der Steuerpflichtigen, die eine Beschwerde einreichen, auf Verfahrensebene erschwert werde, da sie entweder zwei Klagen einreichen müßten in dem Fall, daß sowohl das Schöffenkollegium als auch das Gericht erster Instanz ihnen unrecht geben würde, oder eine Klage der Gemeinde über sich ergehen lassen müßten, falls das Gericht erster Instanz ihnen recht geben würde.

A.29.3. Die Wallonische Regierung führt schließlich an, daß die Rechtfertigung des Ministerrates für den Behandlungsunterschied, der sich aus dem Datum des Inkrafttretens der Artikel 91 bis 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 ergebe, nicht annehmbar sei.

Ergänzungsschriftsatz der klagenden Parteien

A.30. Den Klägern zufolge schaffe das Gesetz vom 17. Februar 2000 eine neue Ungleichheit und biete es keine Lösung für den von ihnen beanstandeten Behandlungsunterschied, da das Gesetz vom 15. März 1999 das bei steuerrechtlichen Streitsachen zu befolgende Verfahren vom Datum der Einlegung der Beschwerde abhängig mache, während das vorherige Verfahren für alle vor dem 6. April 1999 für vollstreckbar erklärten Heberollen aufrechterhalten bleiben sollte.

Die Kläger wiederholen des weiteren, daß die Tatsache, daß das Bürgermeister- und Schöffenkollegium über Beschwerden in bezug auf Gemeindesteuern befinde, gegen Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention verstoße, der einem jeden das Recht auf Behandlung seiner Sache durch eine unabhängige und unparteiische Instanz einräume, und daß das Nichtvorhandensein eines entsprechenden Verfahrens den Rechten der Verteidigung in gravierender Weise Abbruch tue.

Rechtssachen Nrn. 1770, 1775 und 1776

Standpunkt der klagenden Parteien

A.31. In der Rechtssache Nr. 1770 beantragt die Gemeinde Herstal die Nichtigerklärung von Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen abgeänderten Fassung. Sie führt an, das erforderliche Interesse nachzuweisen, insofern die angefochtene Gesetzesbestimmung ihre Situation bei Streitfällen mit Steuerpflichtigen beeinträchtigen könne.

In der Rechtssache Nr. 1775 beantragt die Gemeinde Elsene die Nichtigerklärung der Artikel 91 bis 93 desselben Gesetzes.

In der Rechtssache Nr. 1776 beantragt die Stadt Brüssel die Nichtigerklärung von Artikel 92 desselben Gesetzes und von Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 über die Organisation des Gerichtswesens in Steuersachen, insofern diese Artikel sich auf Streitfälle in bezug auf Gemeindesteuern beziehen.

A.32. Die klagenden Parteien legen den Kontext der angefochtenen Bestimmungen dar, nämlich die Reform des Steuerverfahrens, wobei die neuen Gesetze vom 15. und 23. März 1999 eine Unterscheidung zwischen der Verwaltungsphase einerseits und dem Gerichtsverfahren andererseits einführen. Sie gehen dabei ausführlich auf den Werdegang der angefochtenen Bestimmungen ein, insbesondere auf das Gesetz vom 23. Dezember 1986 über die Eintreibung und die Streitsachen in bezug auf provinzielle und örtliche Steuern und das Gesetz vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern sowie auf die Urteile Nrn. 30/98 und 67/98 des Hofes.

A.33.1. In den Rechtssachen Nrn. 1770 und 1776 wird ein einziger Klagegrund angeführt, und in der Rechtssache Nr. 1775 wird der gleiche Klagegrund als zweiter Klagegrund angeführt. Dieser nachstehend als erster Klagegrund behandelte Klagegrund sei abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem die Regel der als begründet geltenden Beschwerde im Fall des Fehlens einer Entscheidung, so wie sie in Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung vorgesehen ist, sich einerseits nur auf die Provinzial- und Gemeindesteuern beziehe und nicht auf die Staatssteuern, und andererseits die Gemeindebehörde im Fall eines Streitfalls in bezug auf Gemeindesteuern anders behandelt werde als der Steuerpflichtige, da sie im Gegensatz zum Steuerpflichtigen das Gericht erster Instanz nicht mit der Sache befassen könne.

A.33.2. Die klagenden Parteien legen die angefochtenen Bestimmungen in dem Sinne aus, daß die Verwaltungsbehörden über eine Frist von sechs Monaten verfügten (neun im Fall einer Veranlagung von Amts wegen), um über die durch einen Steuerpflichtigen gegen eine Gemeinde- oder Provinzialsteuer eingereichte Beschwerde zu befinden, und daß die Beschwerde in Ermangelung einer Entscheidung innerhalb dieser Frist als begründet angesehen werde, wobei nur der Beschwerdeführer und nicht die Gemeinde Berufung bei den Gerichten einlegen könne.

A.33.3. Die Kläger verweisen darauf, daß diese Regel der «als begründet geltenden Beschwerde» für Staatssteuern nicht bestehe, wobei der Steuerpflichtige, falls der Direktor innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach dem Datum des Eingangs der Verwaltungsklage keine Entscheidung getroffen habe, zu jeder Zeit das Gericht erster Instanz mit der Sache befassen könne, solange der Direktor keine Entscheidung getroffen habe.

A.33.4. Die klagenden Parteien vertreten den Standpunkt, daß die Gemeinden und Provinzen einerseits und die Föderalbehörde andererseits in dieser Hinsicht vergleichbare Kategorien von Steuerbehörden bildeten, so daß ein Behandlungsunterschied zwischen beiden vorläge. Beide Instanzen schöpften ihre Zuständigkeit nämlich aus Artikel 170 der Verfassung und erzielten einen wesentlichen Teil ihrer Einkünfte aus den Steuern.

A.33.5. Sie verweisen auf den Parallelismus, den der Gesetzgeber zwischen den auf die Staatssteuern anwendbaren Regeln und den auf die Provinzial- und Gemeindesteuern anwendbaren Regeln sowohl im Stadium der gerichtlichen Klagen als auch im Stadium der Verwaltungsbeschwerden haben schaffen wollen. Aus den Vorarbeiten gehe hervor, daß der Mechanismus der als begründet geltenden Beschwerde für die Staatssteuern ursprünglich zwar ins Auge gefaßt worden sei, letzten Endes aber nicht angenommen worden sei.

A.33.6. Die klagenden Parteien sähen nicht ein, welche objektiven und vernünftigen Gründe es rechtfertigen würden, daß in Ermangelung einer Entscheidung der Gemeindeinstanz innerhalb einer Frist von sechs Monaten ab dem Eingang der Beschwerde diese Beschwerde als begründet gelte, ohne daß das Schöffenkollegium diese Frist verlängern könnte, ungeachtet der Komplexität der Akte, und ohne daß die Gemeinde sich an ein Gericht

wenden könne, während die Beschwerde im Fall einer föderalen Steuer nicht als begründet angesehen werde, wenn das zuständige Organ der Föderalbehörde innerhalb derselben Frist keine Entscheidung treffe, und dieses Organ immer noch die Möglichkeit habe, über die Beschwerde zu befinden, solange der Steuerpflichtige sich nicht an das Gericht erster Instanz wende, und selbst in diesem letzteren Fall die Verhandlung noch vor den Gerichtshöfen und Gerichten fortgesetzt werden könne.

A.33.7. Die Gemeinde Herstal erachtet die für diese unterschiedliche Behandlung in den Vorarbeiten angeführte Rechtfertigung, nämlich zunächst die Aufrechterhaltung des Systems von Artikel 10 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 und sodann die nach dem Urteil des Gesetzgebers technisch betrachtet einfache Beschaffenheit der Gemeindesteuern, weder als objektiv noch als vernünftig. Nach ihrem Dafürhalten übergehe der Gesetzgeber auf diese Weise das Urteil Nr. 30/98 des Hofes sowie die in der Rechtslehre angeführte Kritik. Sie bestreitet ebenfalls, daß die Gemeindesteuer technisch betrachtet einfacher sei. Mit dem Gesetz vom 24. Dezember 1996 habe man gerade bezweckt, den Gemeinden die Möglichkeit zu bieten, komplexere Steuern festzulegen, indem man ihnen ausgedehntere Untersuchungsbefugnisse zugestanden habe. Überdies führt die Klägerin an, daß die technisch komplizierte Beschaffenheit einer Steuer nicht das einzige Element sei, das sich auf die Dauer des Untersuchungsverfahrens der Beschwerde auswirken könne. Sie zitiert in diesem Zusammenhang das Beispiel einer « ausgleichenden » Steuer, die sie selbst eingeführt habe.

Die Klägerin schlußfolgert, daß das Bürgermeister- und Schöffenkollegium sich in einer ungünstigen Lage befinde, und zwar zunächst, weil es verpflichtet sei, die Beschwerden abzuweisen, wenn der Ablauftermin nahe, so daß der Steuerpflichtige gezwungen sei, Berufung vor Gericht einzulegen, was dem Bemühen des Gesetzgebers um eine Entlastung der Gerichte widerspreche, und zweitens, weil die Heberolle durch das einfache Verstreichen einer Frist endgültig annulliert werden könne, ohne daß die Gemeinde dagegen Berufung einlegen könne, dies im Gegensatz zu den föderalen Steuern, wo die Annullierung des Anspruchs des Staates sich aus einer Verwaltungsentscheidung des zuständigen Beamten ergebe. Drittens führe die Übertragung von Zuständigkeiten des Ständigen Ausschusses auf das Schöffenkollegium nach Ansicht der Klägerin zu einem Interessenkonflikt, da das Schöffenkollegium nicht nur untersuchen müsse, ob die angefochtene Steuer geschuldet sei, sondern auch, ob die Heberolle gesetzlich sei, so daß es in eigener Sache als Richter auftreten würde. Dies gelte weder für den Steuereinsamler noch für den Gouverneur.

A.34.1. Die Gemeinde Elsene führt ebenfalls einen ersten Klagegrund an, der nachstehend als zweiter Klagegrund behandelt wird und abgeleitet ist aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem einerseits « das Gesetz vom 15. März 1999 einen Behandlungsunterschied zum Nachteil der Steuerpflichtigen, die Gemeindesteuern schulden, schafft » und indem andererseits « das Gesetz vom 15. März 1999 einen Behandlungsunterschied zum Nachteil des Bürgermeister- und Schöffenkollegiums schafft ».

A.34.2.1. Die Klägerin verweist darauf, daß der Gesetzgeber einen Parallelismus zwischen den föderalen Steuern und den Gemeinde- und Provinzialsteuern habe schaffen wollen, indem er vorgesehen habe, daß die Verwaltungsbeschwerde in beiden Fällen bei der Instanz eingereicht werden könne, die die Heberolle für vollstreckbar erklärt habe. Obwohl es sich in allen Fällen um Verwaltungsbeschwerden handle, biete das Bürgermeister- und Schöffenkollegium nach ihrem Dafürhalten weniger Garantien in bezug auf die erforderliche Unparteilichkeit und Unabhängigkeit, da die Gemeindesteuern durch den Gemeinderat genehmigt würden, aus dem das Schöffenkollegium hervorgehe. Außerdem werde die Heberolle durch das Schöffenkollegium erstellt und für vollstreckbar erklärt. Schließlich komme jede Gemeindesteuer den Gemeindefinanzen zugute. Das Bürgermeister- und Schöffenkollegium werde somit vom Steuerpflichtigen als Richter und Partei angesehen.

A.34.2.2. Gemäß der Klägerin liege also ein doppelter Behandlungsunterschied vor. Erstens befinde sich der Steuerpflichtige in Sachen Gemeindesteuern in einer ungünstigeren Situation als der Steuerpflichtige in Sachen Provinzialsteuer. Dieser lege nämlich Beschwerde beim Provinzgouverneur ein, der zwar eine Instanz der Provinz, jedoch in erster Linie ein Vertreter der zentralen Obrigkeit sei, so daß er mehr Garantien für Unabhängigkeit und Unparteilichkeit biete.

Zweitens werde nach Ansicht der Klägerin auch das Bürgermeister- und Schöffenkollegium selbst im Vergleich zum Gouverneur und dem Steuereinsamler benachteiligt, da letztere mehr Garantien für Unabhängigkeit und Unparteilichkeit bieten würden. Der Steuereinsamler habe nämlich nicht das Steuergesetz genehmigt, während der Bürgermeister und die Schöffen Mitglieder des Gemeinderates seien. Überdies müsse der Steuereinsamler für die Behandlung der Beschwerde einen Beamten mit einem über dem Kontrolleur stehenden Dienstgrad bezeichnen, das heißt eine andere Person als diejenige, die die Veranlagung festgelegt habe, was im Bereich der Gemeindesteuern in der Praxis nicht durchführbar sein werde. Die klagende Partei schlußfolgert, daß der Gesetzgeber, indem er somit den allgemeinen Grundsatz der Unparteilichkeit verletze, der auch in Verwaltungsverfahren anzuwenden sei, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße. Sie unterstreicht, daß andere Lösungen denkbar gewesen seien, die sie anführt.

Standpunkt des Ministerrates

A.35. Der Ministerrat führt an, daß in der Rechtssache Nr. 1775 keine Klagegründe gegen Artikel 93 des Gesetzes vom 15. März 1999 und in der Rechtssache Nr. 1776 gegen Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 angeführt würden, so daß die Nichtigkeitsklagen in bezug auf diese Artikel unzulässig seien.

In bezug auf die Nichtigkeitsklagen gegen Artikel 92 des erstgenannten Gesetzes würden in allen Rechtssachen lediglich Klagegründe gegen den ersten Satz von Absatz 2 dieses Artikels gerichtet, so daß die Klagen nur in bezug auf diesen Satz zulässig seien, und folglich würde eine etwaige Nichtigerklärung dieses Satzes die Artikel 92 und 93 des Gesetzes vom 15. März 1999 unangetastet lassen.

A.36. In bezug auf die Rechtssache Nr. 1775 führt der Ministerrat an, daß die klagende Partei nicht angebe, worin ihr Interesse als Gemeinde an der Nichtigerklärung von Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 bestehe, und daß dies ebensowenig aus dem angeführten Klagegrund abzuleiten sei, da dieser Klagegrund aus der Sichtweise des Steuerpflichtigen dargelegt werde und «die Gemeinde nicht selbst auf zulässige Weise einen Schein eines etwaigen Mangels an Unabhängigkeit und Unparteilichkeit bei ihr oder bei einer ihrer gesetzlichen Instanzen geltend machen könne, nämlich dem Bürgermeister- und Schöffenkollegium».

A.37. Der Ministerrat führt an, daß die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in bezug auf Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 davon abhängt, wie man diesen Artikel, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999, auslegen müsse.

Der Ministerrat schließt sich dem Standpunkt an, der in einer von ihm zitierten Rechtslehre vertreten werde, daß die Sanktion, die darin bestehe, daß die Beschwerde für begründet erachtet werde, nicht wirksam werden könne, da der angefochtene Artikel 92 keine Frist festlege, innerhalb deren die Entscheidung des Gouverneurs im Bereich der Provinzialsteuern oder aber des Bürgermeister- und Schöffenkollegiums im Bereich der Gemeindesteuern getroffen werden müsse, und da auch im königlichen Erlaß vom 12. April 1999 eine solche Frist nicht angegeben sei. Weder die Verweisung in Artikel 92 Absatz 2 Satz 2 auf die Artikel 1385*decies* und 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches noch in Artikel 93 desselben Gesetzes auf die Staatssteuern stelle eine Lösung dar, da in diesen Texten ebenfalls kein Termin für das Ablauf der Frist in bezug auf die zu treffende Entscheidung vorgesehen sei. In dieser Auslegung wiesen die klagenden Parteien nicht das erforderliche Interesse nach, da ihre Rechtslage durch die angefochtene Bestimmung nicht beeinträchtigt werden könne.

A.38.1. Auch zur Hauptsache verweist der Ministerrat auf die unter A.37 angeführte Auslegung.

A.38.2. In bezug auf die Rechtssache Nr. 1775 führt der Ministerrat an, daß der Klagegrund, insofern er die Rechtslage des Gemeindesteuerpflichtigen mit derjenigen der Gemeinde im Hinblick auf den Zugang zur ordentlichen Gerichtsbarkeit vergleiche, nicht zulässig sei, da beide Kategorien nicht vergleichbar seien.

Ferner bezweifelt der Ministerrat, ob der Staat einerseits und die Provinzen und Gemeinden andererseits miteinander vergleichbar seien, auch wenn es sich bei beiden um steuererhebende Behörden handle, da in der Verfassung selbst vorgesehen sei, daß die föderale gesetzgebende Gewalt gegenüber den Provinzen und Gemeinden auftrete, um zu verhindern, daß gegen das Gesetz oder gegen das Gemeinwohl verstoßen werde.

A.38.3. Sollte man sich der Auslegung der Kläger anschließen, so ist der Ministerrat der Meinung, daß der angeprangerte Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt sei. Er verweist zunächst auf die technisch einfache Beschaffenheit der Gemeindesteuer, deren zugrunde liegende Angaben entweder verfügbar oder einfach zu erfassen und zu kontrollieren seien. Sodann sei es im Verwaltungsrecht eine geläufige Vorgehensweise, insbesondere in bezug auf die Ortsbehörden, das Stillschweigen der Verwaltung mit Rechtsfolgen zu verbinden.

Schließlich bemerkt der Ministerrat, daß die gleiche Regelung in dem alten, vom Hof aus anderen Gründen für nichtig erklärten Artikel 10 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 vorgesehen gewesen sei, ohne daß dieses System Schwierigkeiten verursacht habe.

Das Fehlen des Rechtszugangs zur ordentlichen Gerichtsbarkeit für eine Provinz oder Gemeinde, deren Instanzen nicht rechtzeitig eine Entscheidung über die Beschwerde des Steuerpflichtigen getroffen hätten, verstärke nach Ansicht des Ministerrates nicht die geltend gemachte ungleiche Behandlung, da allgemein gelte, daß «die Verfahren vor dem ordentlichen Richter allein durch den Steuerpflichtigen anhängig zu machen sind, während eine Behörde sich in ihrer eigenen Position nicht beschweren kann, da sie durch eigenes Verschulden keine Entscheidung innerhalb der ihr zugestandenen gesetzlichen Frist getroffen hat».

A.39. In bezug auf den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 1775, der sich gemäß dem Ministerrat nur auf Artikel 91 beziehe, führt der Ministerrat an, dieser Artikel übergehe einerseits das durch die Gesetze vom 15. und 23. März 1999 organisierte einheitliche System des vollen Rechtsschutzes vor dem ordentlichen Richter, und zwar sowohl für die Gemeinde- und Provinzialsteuern als auch für die Staatssteuern, und andererseits die Art der organisierten Verwaltungsklage, die zwingend vorher anzuwenden sei.

Im vorliegenden Fall handele es sich um eine sogenannte « außerstreitige » oder « uneigentliche » Klage, die bei der Verwaltung ausgeübt werde, die den ersten Beschluß gefaßt habe und die aufgrund ihrer Beschaffenheit somit einen gewissen Anschein der Ineffizienz und des Mangels an Unabhängigkeit und Unparteilichkeit erwecke. Dies gelte sowohl für Beschwerden in bezug auf Gemeindesteuern vor dem Bürgermeister- und Schöffenkollegium als auch für Beschwerden in bezug auf Provinzialsteuern vor dem Gouverneur und in bezug auf Staatssteuern vor dem Steuereinsamler, da diese drei Instanzen allesamt als Organe der aktiven Verwaltung aufträten und sie alle an der Festlegung der vom Steuerpflichtigen beanstandeten Veranlagung mitgewirkt hätten, entweder indem sie selbst die Heberolle für vollstreckbar erklärt hätten oder indem dies durch ihnen unterstellte Beamte geschehen sei. Der Ministerrat verweist darauf, daß der Steuereinsamler unter der vorherigen Gesetzgebung gemäß dem Urteil des Kassationshofes nicht die Bedingung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit erfüllt habe und daß der Schiedshof diese Bedingungen lediglich für den Fall auferlegt habe, daß davon auszugehen sei, der Einsamler sei mit einer Jurisdiktionsklage betraut gewesen, was seit dem Gesetz vom 15. März 1999 nicht mehr der Fall sei.

Der Ministerrat hebt hervor, daß die im Klagegrund angeführten Einwände überdies abgeschwächt würden durch die gesetzlich vorgesehene Rechtsprechungskontrolle und dadurch, daß das Bürgermeister- und Schöffenkollegium im Gegensatz zum Provinzgouverneur anlässlich des in den Artikeln 96 und 240 des Gemeindegesetzes vorgesehenen Jahresabschlusses den Gebrauch seiner Befugnisse rechtfertigen müsse.

Schließlich schlußfolgert der Ministerrat, daß es dem Hof nicht zustehe zu prüfen, ob das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel noch durch andere gesetzliche Maßnahmen erreicht werden könne.

Standpunkt der Flämischen Regierung

A.40.1. Gemäß der Flämischen Regierung liege der Kern der ungleichen Behandlung in Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999.

Auch die Flämische Regierung verweist darauf, daß die angefochtene Bestimmung, obschon der Gesetzgeber mit der Reform des Verfahrensrechtes in Steuersachen eine Vereinheitlichung der verschiedenen Regeln beabsichtigt habe, eine grundsätzliche Unterscheidung in bezug auf das verwaltungsrechtliche Beschwerdeverfahren zwischen den Staatssteuern einerseits sowie den Provinzial- und Gemeindesteuern andererseits einführe, ohne daß es irgendeine Rechtfertigung für diese Unterscheidung gebe.

A.40.2. Die Flämische Regierung führt an, der angefochtene Artikel sei unverständlich, und verweist auf die diesbezüglichen Auslegungsschwierigkeiten. Nach Meinung der Flämischen Regierung führe die unter A.33.2 dargelegte Auslegung der klagenden Parteien zu einer ungleichen Behandlung, während die unter A.37 dargelegte Auslegung des Ministerrates zu einer verfassungskonformen Auslegung führe.

A.40.3. Sollte man sich der Auslegung der klagenden Parteien anschließen, gebe es gemäß der Flämischen Regierung keine Rechtfertigung für den angeprangerten Unterschied. Es sei nicht vernünftig gerechtfertigt, daß der föderale Gesetzgeber in bezug auf den Staat davon ausgehe, nicht garantieren zu müssen, daß eine Entscheidung innerhalb einer bestimmten Frist zu treffen sei, diese Garantie jedoch bei Strafe der Nichtigkeit des Verwaltungsverfahrens und des Gerichtsverfahrens den Provinzen und den Gemeinden auferlegt werde. Dies lasse sich nicht durch die sogenannte einfache Beschaffenheit der Gemeinde- und Provinzialsteuern rechtfertigen. Außerdem sei die föderale Steuerverwaltung normalerweise besser ausgebaut als die Provinzial- oder Gemeindeverwaltung, der überdies eine neue Aufgabe anvertraut werde. In dieser Auslegung verstoße Artikel 92 nach dem Dafürhalten der Flämischen Regierung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Standpunkt der Wallonischen Regierung

A.41.1. Die Wallonische Regierung schließt sich der Auslegung der klagenden Parteien in bezug auf den neuen Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung an. Sie unterstützt den ersten Klagegrund der klagenden Parteien und führt an, daß die von ihnen geltend gemachte Diskriminierung vollkommen ungerechtfertigt sei.

A.41.2. Sie unterstützt ebenfalls den zweiten Klagegrund der Gemeinde Elsene und verweist auf die ungerechtfertigte Beschaffenheit des im Klagegrund angeführten doppelten Behandlungsunterschieds.

A.42.1. Die Wallonische Regierung führt überdies in der Rechtssache Nr. 1770 einen einzigen neuen Klagegrund an in bezug auf Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999. Denselben Klagegrund führt sie in der Rechtssache Nr. 1775 als einen neuen dritten Klagegrund in bezug auf die Artikel 91 bis einschließlich 93 des Gesetzes vom 15. März 1999 an, sowie in der Rechtssache Nr. 1776 als einen neuen ersten Klagegrund in bezug auf die Artikel 91 bis einschließlich 93 des Gesetzes vom 15. März 1999. Sie werden nachstehend gemeinsam als ein erster neuer Klagegrund behandelt.

Die angefochtenen Bestimmungen verstießen nach Ansicht der Wallonischen Regierung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, da keinerlei Übergangsbestimmung vorgesehen sei und sie unmittelbar auf die anhängigen Verfahren anwendbar seien, dies im Widerspruch zu Artikel 97 des Gesetzes vom 15. März 1999, der in bezug auf föderale Steuern sehr wohl Übergangsbestimmungen im Bereich der Verfahrensregeln vorsehe.

Da die Wallonische Regierung diesen Klagegrund auf die gleiche Weise darlegt wie ihren neuen dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 1766, kann für die diesbezügliche Erläuterung auf Punkt A.26 verwiesen werden.

A.42.2. Die Wallonische Regierung führt in der Rechtssache Nr. 1775 zwei neue Klagegründe an und legt dar, Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 verstoße einerseits gegen Artikel 7 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen, gegen den Grundsatz der föderalen Loyalität und der Verhältnismäßigkeit sowie andererseits gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, in Verbindung mit den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Verwaltung, insbesondere mit dem Grundsatz der Unparteilichkeit, der im Lehrsatz « *nemo iudex in causa sua* » enthalten sei. Sie werden nachstehend als ein neuer zweiter beziehungsweise neuer dritter Klagegrund behandelt.

Da die Wallonische Regierung diese neuen Klagegründe auf die gleiche Weise wie in der Rechtssache Nr. 1766 darlegt, kann für die diesbezügliche Erläuterung auf Punkt A.24 beziehungsweise A.25 verwiesen werden.

Antwort der klagenden Parteien

A.43. Die Klägerin in der Rechtssache Nr. 1775 führt an, der von ihr angefochtene Artikel 93 des Gesetzes vom 15. März 1999 sei untrennbar mit den Artikeln 91 und 92 desselben Gesetzes verbunden, so daß auch die Klage gegen den erstgenannten Artikel zulässig sei.

Sie verweist darauf, daß Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 bewirke, daß das Bürgermeister- und Schöffenkollegium von den Steuerpflichtigen als Richter und Partei angesehen werde, so daß sie durch diesen Artikel deutlich benachteiligt werde und somit ein Interesse an dessen Nichtigerklärung besitze.

A.44.1. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1775 führt an, daß in dem Fall, wo man sich der Auslegung des Ministerrates in bezug auf Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung anschließen sollte, die Nichtigkeitsklage abgewiesen werden müsse.

Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1770 und 1776 vertreten jedoch den Standpunkt, diese Auslegung sei auszuschließen, da sie der angefochtenen Bestimmung jede Bedeutung entziehe. Die Stadt Brüssel führt an, daß ihre Auslegung in den Vorarbeiten sowie durch die Analyse des neuen Artikels 10 Absatz 2 Sätze 1 und 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 bestätigt werde.

Auch die Klägerin in der Rechtssache Nr. 1775 bestätigt, daß die angefochtene Bestimmung in dem Fall, daß der Hof sich der Auslegung der klagenden Parteien anschließe, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße.

A.44.2. Die klagenden Parteien wiederholen, daß der Gesetzgeber selbst einen Parallelismus zwischen den auf die Staatssteuern anwendbaren Regeln und den auf die Provinzial- und Gemeindesteuern anwendbaren Regeln habe schaffen wollen.

Der Staat einerseits und die Gemeinden und Provinzen andererseits seien infolgedessen deutlich vergleichbare Kategorien; die Verweisung des Ministerrates auf Artikel 162 Absatz 2 Nr. 6 der Verfassung sei nicht sachdienlich, da die Regionen die Verwaltungsaufsicht über die Gemeinden ausübten. In bezug auf die Möglichkeit zur Klageerhebung führen die klagenden Parteien an, die Gemeindesteuerpflichtigen und die Gemeinde selbst seien ebenfalls vergleichbar.

A.44.3. Die angebliche einfache Beschaffenheit der Gemeindesteuern biete keine ausreichende Rechtfertigung, da auch die Gemeinden komplexe Steuern festlegen könnten und zudem hierfür nicht über spezialisierte Beamte verfügten. Selbst im Fall der Annahme dieser These könne sie die unterschiedliche Behandlung nicht rechtfertigen.

Das Verstreichen der Frist von sechs Monaten sei nicht auf das schlechte Funktionieren oder eine Nachlässigkeit des Schöffenkollegiums zurückzuführen, wie der Ministerrat glauben machen wolle, sondern auf die Tatsache, daß eine solche Frist zu kurz sei für eine effiziente Behandlung der Akte.

Wenn der Gesetzgeber das Stillschweigen der Verwaltung mit Rechtsfolgen verbinde, müsse er dabei die Artikel 10 und 11 der Verfassung einhalten, was im vorliegenden Fall nicht geschehen sei.

Schließlich sei der Vergleich des Ministerrates mit dem ehemaligen System von Artikel 10 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 nicht nur irrelevant, sondern auch falsch, da unter dieser Regelung nicht das Schöffenkollegium, sondern der Ständige Ausschuß über die Beschwerden befunden habe und die Gemeinde folglich Berufung habe einlegen können, nicht nur gegen eine ablehnende Entscheidung des Ständigen Ausschusses, sondern auch gegen die Vermutung der Begründetheit der Beschwerde infolge des Verstreichens der Frist.

A.45. Was den zweiten, gegen Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 gerichteten Klagegrund der Gemeinde Elsene betrifft, wiederholt diese Gemeinde im wesentlichen die in ihrer Klageschrift angeführten Darlegungen. Die Verweisung des Ministerrates auf die Rechtsprechung des Kassationshofes und des Schiedshofes sei nach ihrer Meinung nicht sachdienlich, da es nicht um die Frage gehe, ob der Steuereinsamler ausreichend unabhängig und unparteiisch sei, sondern darum, ob der durch das Gesetz eingeführte Unterschied zum Nachteil des Bürgermeister- und Schöffenkollegiums gerechtfertigt sei.

Sie bestreitet ebenfalls die Darlegung des Ministerrates, wonach der allgemeine Grundsatz der Unparteilichkeit lediglich auf den Richter und nicht auf die Verwaltung anwendbar sei. Sie hebt hervor, daß zahlreiche interne Klagen bei einer anderen Behörde vorgebracht würden als derjenigen, die die Entscheidung getroffen habe. Zwar werde der Grundsatz der Unparteilichkeit in bezug auf die Verwaltung oft abgeschwächt wegen der Struktur der Verwaltung, doch der Gesetzgeber dürfe, wenn er eine Verwaltungsklage vorsehe, keinen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied schaffen zwischen den Staatsbürgern und/oder den Behörden, was im vorliegenden Fall geschehe, indem die Steuerpflichtigen in bezug auf Gemeindesteuern einerseits und das Bürgermeister- und Schöffenkollegium andererseits wesentlich benachteiligt würden. Der Umstand, daß eine

Rechtsprechungskontrolle vorgesehen sei, ändere nichts an dieser Analyse, ebensowenig wie das Vorhandensein des Jahresabschlusses. Die anderen, von der Klägerin vorgeschlagenen Möglichkeiten sollten lediglich beweisen, daß der Gesetzgeber sich für eine Lösung unter Beachtung des Grundsatzes der Unparteilichkeit hätte entscheiden können.

Antwort des Ministerrates

A.46. Gemäß dem Ministerrat sei der erste neue, aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeleitete Klagegrund gegenstandslos geworden aufgrund von Artikel 4 des Gesetzes vom 17. Februar 2000, der eine Übergangsbestimmung in bezug auf die Beschwerden gegen Provinzial- und Gemeindesteuern vorsehe.

A.47. Der Ministerrat führt an, daß der zweite neue Klagegrund, der seines Erachtens gegen die Artikel 91 und 92 Absatz 2 des Gesetzes vom 15. März 1999 gerichtet zu sein scheine, unbegründet sei, da diese Artikel « eindeutig » die in Artikel 7 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen angeführte Zuständigkeit der Regionen in bezug auf die Verwaltungsaufsicht unberührt ließen. Die Regionen könnten überdies gemäß den bestehenden Regeln die Jahresabschlüsse der Gemeinden auf ihre Ordnungsmäßigkeit hin überprüfen.

A.48. In bezug auf den dritten neuen Klagegrund führt der Ministerrat an, daß der Lehrsatz « *nemo iudex in causa sua* » gemäß der ständigen Rechtsprechung des Staatsrates für Organe der aktiven Verwaltung nur mit den Einschränkungen gelte, die sich aus der eigenen Beschaffenheit der Verwaltung, insbesondere ihrer Struktur, ergäben. Der Lehrsatz beziehe sich auch nur auf ein etwaiges persönliches Interesse eines Beamten oder eines Mitglieds eines Organs. Der Ministerrat verweist erneut auf das Urteil Nr. 30/98 des Hofes hinsichtlich der strukturellen Linien für eine organisierte vorherige Verwaltungsklage. Schließlich sei nach Meinung des Ministerrates nicht ersichtlich, inwiefern die Personen, die eine Beschwerde in bezug auf Provinzial- oder Gemeindesteuern einreichten, durch die gesetzlich geregelte außerstreitige Verwaltungsklage anders behandelt würden als die Rechtssubjekte, die in anderen Sachbereichen mit einer ähnlichen Klage konfrontiert würden.

Antwort der Flämischen Regierung

A.49. Die Flämische Regierung wiederholt im wesentlichen die in ihrem Schriftsatz enthaltenen Darlegungen und schließt sich ausdrücklich den neuen Klagegründen der Wallonischen Regierung an. In bezug auf den zweiten neuen Klagegrund führt die Flämische Regierung an, daß die Zuweisung der betreffenden Zuständigkeit an das Bürgermeister- und Schöffenkollegium, obschon es sich nicht um eine Form der Verwaltungsaufsicht handele, diese Aufsicht dennoch vollständig aushöhle, so daß der föderale Gesetzgeber einen unverhältnismäßigen Gebrauch von seiner eigenen Zuständigkeit mache. In bezug auf den dritten neuen Klagegrund hebt die Flämische Regierung hervor, daß das Schöffenkollegium im Gemeinderat « der Motor für die Festlegung von Vorschriften sein wird ».

Antwort der Wallonischen Regierung

A.50. Nach Ansicht der Wallonischen Regierung sei die Frage bezüglich des Interesses der Klägerin in der Rechtssache Nr. 1770 überflüssig, da die Regierung sich den betreffenden Klagegrund zu eigen gemacht habe. Überdies verweist sie auf das Urteil Nr. 30/98 des Hofes, in dem das Interesse der Gemeinden, sich gegen eine Gesetzgebung zur Änderung der Regeln in bezug auf örtliche Steuern zu wehren, angenommen worden sei.

A.51. In bezug auf den ersten Klagegrund führt die Wallonische Regierung an, sie könne sich der alternativen Auslegung von Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 nur hilfswise anschließen.

Sie bestreitet erneut, daß Gemeindesteuern technisch einfacher beschaffen wären als föderale Steuern, und kann sich der Überlegung des Ministerrates bezüglich der mit dem Stillschweigen der Gemeindebehörde einhergehenden Folgen nicht anschließen. Insbesondere behauptet die Wallonische Regierung, daß es unverhältnismäßig sei, es der Gemeindebehörde nicht zu gestatten, bei Ablauf der Frist für die Behandlung der Beschwerde eine Klage einzureichen, da es für das Verstreichen dieser Frist vielfältige Ursachen geben könne, die nicht notwendigerweise der Gemeinde selbst zuzuschreiben seien, so daß die angeprangerte Ungleichheit noch verstärkt werde, wenn man der Gemeinde den Zugang zum Richter verweigere.

A.52. In bezug auf den zweiten Klagegrund führt die Wallonische Regierung an, daß der Grundsatz der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit auch auf die außerstreitige Beschwerde Anwendung finde und daß der Ministerrat keinerlei Rechtfertigung liefere für die diesbezügliche ungleiche Behandlung des Gemeinde- und Provinzialsteuerpflichtigen, wenn er eine Beschwerde beim Bürgermeister- und Schöffenkollegium beziehungsweise beim Gouverneur einreiche, im Vergleich zur außerstreitigen Beschwerde des Staatsbürgers bei einer anderen Verwaltungsbehörde in einem anderen gesetzgeberischen Kontext. Die angeprangerte Diskriminierung werde nicht durch das Vorhandensein einer gerichtlichen Klage behoben.

Ergänzungsschriftsatz der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1776

A.53. Die Stadt Brüssel vertritt die Ansicht, daß sich Artikel 4 des Gesetzes vom 17. Februar 2000 nicht auf ihre Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 und von Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 auswirke, da sowohl der Gegenstand als auch die zeitliche Tragweite dieser Artikel unterschiedlich sei.

Rechtssache Nr. 1774

Standpunkt der klagenden Partei

A.54.1. Der Kläger beantragt die Nichtigerklärung von Artikel 24 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen. Er erklärt, das hierzu erforderliche Interesse nachzuweisen, da er jedes Jahr eine Personensteuererklärung einreichen müsse, mehrere Male gegen die Veranlagungen Beschwerde, Berufung und Kassationsklage eingereicht habe und auch gegen die Veranlagungen der Veranlagungsjahre 1998 und 1999 wieder Beschwerde einlegen werde.

A.54.2. Der Kläger beschwert sich zunächst darüber, daß die Verwaltung die Veranlagung festlege, ohne willkürlich ausgesuchten Steuerpflichtigen irgendeine Möglichkeit der Diskussion zu bieten, obwohl ein Veranlagungsberichtigungsbescheid gemäß der Rechtsprechung und den Verwaltungsrichtlinien eine Einladung zur Diskussion darstelle. Ferner führt er an, daß die Beweislast dem Steuerpflichtigen obliege statt dem Fiskus, da gegen die darauf folgende Veranlagung schriftlich Beschwerde eingelegt werden müsse. Schließlich werde durch die Eingabe einer Beschwerde die Veranlagungsfrist ins Unendliche verlängert.

A.55. Als Klagegrund führt er an, daß es ein Grundsatz der ordnungsmäßigen Verwaltung sei, daß der für die Veranlagung zuständige Beamte die Anmerkungen eines Steuerpflichtigen beantworte, da andernfalls eine rechtsgültige Festlegung der Veranlagung nicht möglich sei. Er führt an: « Indem einerseits die Diskussion nicht ausdrücklich zur Pflicht gemacht wird und die Diskussion mit den einen Steuerpflichtigen aufgenommen wird und mit anderen nicht, und andererseits die Diskussion von der Verwaltungsphase somit auf die Phase nach der Veranlagung verschoben wird, entsteht eine ungleiche Behandlung, die einer Kontrolle anhand des Gleichheitsgrundsatzes und des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung nicht standhalten kann. Das eingesetzte Mittel steht überdies nicht im Verhältnis zum angestrebten Ziel ».

Zweitens führt er an, daß für die Prüfung des Gesetzesvorentwurfs die Dringlichkeit beim Staatsrat beantragt worden sei, so daß dieser bewußt in seiner Aufgabe der Unterstützung des Gesetzgebers behindert worden sei. Überdies sollen 32 der 99 Artikel als Abänderungsantrag der Regierung eingereicht worden sein, wofür ebenfalls kein Gutachten eingeholt worden sei. Dies würde die Rechtssicherheit beeinträchtigen.

Standpunkt des Ministerrates

A.56. Der Ministerrat bestreitet das Interesse des Klägers und führt an, es sei nicht ersichtlich, inwiefern die angefochtene Bestimmung nachteilig für ihn sein könnte. Der vom Kläger angeführte Nachteil in bezug auf das Fehlen einer Diskussion ergebe sich nicht aus der angefochtenen Bestimmung oder aus einer anderen Gesetzesbestimmung, sondern aus dem Auftreten der Verwaltung. Der Kläger führe auch keine Argumente an, um zu beweisen, daß die angefochtene Bestimmung dazu führe, daß die Beweislast dem Steuerpflichtigen obliege und nicht der Verwaltung. Die Verlängerung der Veranlagungsfrist um maximal sechs Monate ergebe sich nicht aus der angefochtenen Bestimmung, sondern aus Artikel 19 Nr. 3 des Gesetzes vom 15. März 1999, dessen Nichtigerklärung er nicht beantrage.

A.57. Der Ministerrat führt an, daß der Kläger nicht erläutere, inwiefern die angebliche ungleiche Behandlung von Steuerpflichtigen sich aus der angefochtenen Bestimmung ergeben würde, zumal er selbst behaupte, die ungleiche Behandlung sei die Folge einer nicht ordnungsmäßigen Verwaltung.

Schließlich erinnert der Ministerrat daran, daß der Hof nicht befugt sei, die Art und Weise der Entstehung eines Gesetzes zu prüfen. Ebenso wenig könne der Hof einen Klagegrund untersuchen, der die Verletzung eines Grundsatzes der Rechtsicherheit anführe.

Antwort der klagenden Partei

A.58. Der Kläger stellt zunächst einige allgemeine Betrachtungen in bezug auf den Zugang zum Recht, das Recht auf eine billige und öffentliche Behandlung der Sache und das Recht auf Verteidigung an.

A.59. Er bittet den Hof, den Schriftsatz des Ministerrates von der Verhandlung auszuschließen, falls dieser keinen gültigen Beschluß zur Beauftragung des Premierministers vorlege, der den Schriftsatz unterzeichnet habe, oder nicht auf irgendeine Gesetzesbestimmung verweise, aus der ersichtlich sei, daß der Premierminister dazu ermächtigt worden sei, den Ministerrat vor Gericht zu vertreten.

A.60. Der Kläger ficht ebenfalls gewisse Überlegungen des Ministerrates in seiner Beschreibung des Rechtsrahmens an, insbesondere in bezug auf Artikel 19 Nr. 3 des Gesetzes vom 15. März 1999. Er geht auf den geschichtlichen Hintergrund von Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches sowie auf die Rechtsprechung des Kassationshofes und des Schiedshofes in bezug auf den Steuereinsamler ein.

A.61. Die These des Ministerrates, wonach dem Kläger durch die Bestimmung, die er anfechte, ein Nachteil entstehen müsse, sei nach Meinung des Klägers eine bloße Behauptung, die sich auf keinerlei Rechtsgrundlage stütze. Es sei seines Erachtens jedoch deutlich, daß er unmittelbar und nachteilig betroffen sei durch den Verlauf des Veranlagungsverfahrens selbst sowie durch die Tatsache, daß eine Verwaltungsklage grundsätzlich vor der Festlegung der Veranlagung nicht beantwortet werde und man es also vorziehe, « die Probleme auf die Gerichte abzuschieben ». Er zitiert hierzu eine Reihe von Beispielen aus seiner Praxis als selbständiger Berater in Steuer- und Sozialangelegenheiten.

A.62.1. Der Kläger wiederholt im wesentlichen seine Behauptung, daß eine ungerechtfertigte Unterscheidung geschaffen werde, indem man willkürlich beschleibe, ob die Anmerkungen der Steuerpflichtigen beantwortet würden oder nicht.

A.62.2. Er wiederholt auch seine These, daß die in Anspruch genommene dringliche Behandlung des betreffenden Gesetzentwurfes nicht vernünftig zu rechtfertigen gewesen sei.

Der Kläger ficht ebenfalls die Behauptung an, wonach der Schiedshof nicht befugt sei, die Verletzung der Rechtssicherheit zu prüfen.

Er äußert schließlich seine Überzeugung, daß die Änderung des Statuts des Steuereinsamlers durch das Gesetz vom 15. März 1999, der nicht mehr als Gerichtsinstanz aufträte, nur zum Ziel habe, « die Steuerpflichtigen durch Einschüchterung dazu zu bewegen, ihre Beschwerde zurückzuziehen ».

- B -

In bezug auf den Gegenstand der Klagen

B.1. In den verbundenen Rechtssachen wurden Klagen auf Nichtigkeitklärung gegen verschiedene Bestimmungen des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen eingereicht, nämlich:

- in der Rechtssache Nr. 1682: die Artikel 47 und 97 Absatz 9,
- in der Rechtssache Nr. 1766: die Artikel 91 bis 94,
- in der Rechtssache Nr. 1770: Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern, der durch Artikel 92 des angefochtenen Gesetzes wieder aufgenommen wurde,
- in der Rechtssache Nr. 1774: Artikel 24,
- in der Rechtssache Nr. 1775: die Artikel 91 bis 93,
- in der Rechtssache Nr. 1776: Artikel 92, sowie Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 über die Organisation des Gerichtswesens in Steuersachen.

Was die Zulässigkeit der Klagen betrifft

In der Rechtssache Nr. 1682 (durch R. Altruye und L. De Jongh eingereichte Klage)

B.2. Nach Darlegung des Ministerrates brächten die klagenden Parteien keine Klagegründe gegen Artikel 47 des Gesetzes vom 15. März 1999 vor, so daß ihre Nichtigkeitsklage lediglich Artikel 97 Absatz 9 betreffe.

Der Hof, der die Tragweite der Klage anhand des Inhaltes der Klageschrift, insbesondere auf der Grundlage der Darlegung der Klagegründe, bestimmen muß, beschränkt seine Untersuchung auf die Bestimmungen, bei denen dargelegt ist, inwiefern sie gegen die in den Klagegründen angeführten Bestimmungen verstoßen würden.

Aus der Klageschrift geht hervor, daß die Nichtigkeitsklage sich nicht gegen die Aufhebung von Artikel 462 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 durch Artikel 47 des Gesetzes vom 15. März

1999 an sich, sondern vielmehr gegen dessen Übergangsbestimmung richtet, die in Artikel 97 Absatz 9 dritter Satz festgelegt ist. Der Hof beschränkt seine Untersuchung auf diese Bestimmung, insbesondere in dem Maße, wie sie sich auf Artikel 462 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend EStGB 1992) bezieht.

B.3.1. Der Ministerrat führt an, daß die klagenden Parteien nicht das erforderliche Interesse besäßen, da erstens die Berufung in bezug auf die Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 möglich bleibe, zweitens die Zielsetzung der Kläger, nämlich eine endgültige Aussetzung zu erhalten, nicht durch die Nichtigerklärung der betreffenden Bestimmung zu erreichen sei, und drittens die angefochtene Bestimmung in der Auslegung durch die Kläger, die vom Ministerrat angefochten werde, den Klägern keinen Nachteil entstehen lassen könne.

B.3.2. Die klagenden Parteien, die die bemängelten Bestimmungen in einer mit deren Formulierung nicht unvereinbaren Weise auslegen, machen geltend, daß die Aufhebung von Artikel 462 EStGB 1992 durch Artikel 47 des Gesetzes vom 15. März 1999 ihnen den Vorteil eines auf Aussetzung erkennenden Urteils entziehen könne, das in Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992 verkündet worden sei, wogegen aber durch die Staatsanwaltschaft Berufung eingelegt worden sei. Sie weisen in ausreichendem Maße nach, daß diese Aufhebung sich unmittelbar und in ungünstigem Sinne auf sie auszuwirken droht.

Ihre Klage ist zulässig.

In der Rechtssache Nr. 1766 (durch F. Van Driessche und R. Van Mulder eingereichte Klage)

B.4.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 91 bis 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen und des königlichen Erlasses vom 12. April 1999 zur Festlegung des Verfahrens vor dem Gouverneur oder vor dem Bürgermeister- und Schöffenkollegium in Sachen Beschwerde gegen eine Provinzial- oder Gemeindesteuer « wegen Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung und Verletzung einer zur öffentlichen Ordnung gehörenden Gesetzesbestimmung » sowie die Nichtigerklärung « des Beschlusses der Provinzbehörde von Ostflandern vom 3.5.99, [ihre] Beschwerde bezüglich der kommunalen Regreßsteuern an das Bürgermeister- und Schöffenkollegium der Gemeinde Denderleeuw zu

verweisen». Hilfsweise beantragen sie, «die etwaige Behandlung [ihrer] Beschwerde durch das Bürgermeister- und Schöffenkollegium für nichtig zu erklären; die Behandlung [ihrer] Beschwerde durch den Ständigen Ausschuß der Provinz Ostflandern gemäß dem Gesetz vom 24.12.96 in der am Datum der Eintragung in die Heberolle geltenden Fassung anzuordnen».

B.4.2. Weder Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 noch irgendeine andere Gesetzesbestimmung verleiht dem Hof die Befugnis, über die Nichtigkeitserklärung eines königlichen Erlasses oder eines Beschlusses einer Verwaltungsbehörde zu befinden.

B.4.3. Der Hof ist ebenfalls nicht befugt, über die Übereinstimmung der angeführten Gesetzesbestimmungen mit «einer zur öffentlichen Ordnung gehörenden Gesetzesbestimmung» zu urteilen oder Klagegründe zu prüfen, die auf dem Grundsatz der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Verwaltung fußen, ohne daß irgendein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung geltend gemacht wird.

B.4.4. Außerdem können nicht die im Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien enthaltenen Beschwerdegründe berücksichtigt werden, in denen ein Verstoß gegen einerseits «den allgemeinen Grundsatz der Nichtrückwirkung» und andererseits gegen «Artikel 172 der Verfassung» angeführt wird, da dies neue Klagegründe sind, die nur in dem Fall angeführt werden können, der in Artikel 85 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 vorgesehen ist.

B.4.5. Die Klage kann nur für zulässig erklärt werden, insofern sie gegen die Artikel 91 bis 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 gerichtet ist und insofern darin ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung angeführt ist.

B.5.1. Nach Darlegung des Ministerrates seien die von den klagenden Parteien vorgebrachten Klagegründe unzulässig, da darin nicht oder nur unzureichend verdeutlicht werde, in welcher Weise die angefochtenen Bestimmungen gegen den Gleichheitsgrundsatz verstießen sowie welche Kategorien von Personen miteinander zu vergleichen seien.

B.5.2. Laut Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 muß in einer Klageschrift der Gegenstand der Klage angegeben und eine Darlegung des Sachverhalts und der Klagegründe enthalten sein.

Die in einer Klageschrift dargelegten Klagegründe erfüllen diese Vorschrift nur, wenn darin angegeben oder zu verstehen gegeben wird, gegen welche Regel verstoßen worden sein soll, welche Bestimmungen gegen diese Regel verstoßen sollen und in welcher Hinsicht dieselbe Regel durch die betreffenden Bestimmungen verletzt werden soll.

Diese Erfordernisse beruhen einerseits auf der Notwendigkeit, daß der Hof ab der Eingabe der Klageschrift imstande ist, die genaue Tragweite der Nichtigkeitsklage zu bestimmen, und andererseits auf der Sorge, den anderen Verfahrensparteien die Möglichkeit zur Beantwortung der Argumente der Kläger zu bieten, und hierzu ist eine deutliche und unzweideutige Darlegung der Klagegründe unerlässlich.

B.5.3.1. Betrachtungen in einer Klageschrift über die Heberolle, deren Angaben und das Fehlen von diesbezüglichen Regeln in der neuen Gesetzgebung, ohne zu präzisieren, wie sich daraus eine ungerechtfertigte ungleiche Behandlung ergeben würde, sind unzulässig. Ebensowenig können Überlegungen über eine Übergangsregelung, die den Wünschen der Kläger gerecht werden würde, als ein zulässiger Klagegrund angenommen werden.

B.5.3.2. Der Klagegrund kann so verstanden werden, daß er einen Behandlungsunterschied anprangert zwischen «den Steuerpflichtigen, die derselben Steuer unterliegen», indem «Beschwerden zur selben Heberolle zwei verschiedenen Instanzen» unterbreitet werden, weil «Beschwerden, die vor dem 6.4.99 eingereicht wurden, von dem als Rechtsprechungsorgan auftretenden Ständigen Ausschuß behandelt werden, und Beschwerden, die nach dem 6.4.99, aber innerhalb der in der Heberolle festgelegten gesetzlichen Beschwerdefrist eingereicht werden, durch das als Verwaltungskollegium auftretende Bürgermeister- und Schöffenkollegium behandelt

werden». Somit ist der Klagegrund ausreichend dargelegt. Die Einrede der Unzulässigkeit wird abgewiesen.

B.6.1. Der Ministerrat stellt das Interesse der Kläger in Abrede, weil sie nicht in ungünstigem Sinne von den angefochtenen Bestimmungen betroffen sein könnten, die zur Folge hätten, daß die zuvor bestehende verwaltungsrechtliche Klage in eine Verwaltungsklage und eine gerichtliche Klage vor dem ordentlichen Richter umgewandelt werde, der mit voller Rechtsprechungsbefugnis urteile, da der Riegel der sogenannten «neuen Beschwerden» aufgehoben worden sei. Im übrigen hätten die angefochtenen Bestimmungen nicht zur Folge, daß die Kläger rückwirkend ihrem ursprünglichen Richter entzogen würden, da der Ständige Ausschuß am Datum des Inkrafttretens des Gesetzes vom 15. März 1999 noch nicht mit ihrer Beschwerde befaßt gewesen sei.

B.6.2. Die Frage, ob die klagenden Parteien direkt und in ungünstigem Sinne durch die von ihnen angefochtenen Bestimmungen betroffen würden, hängt von der Tragweite ab, die diesen beizumessen ist. Die Prüfung des Interesses der klagenden Parteien setzt voraus, daß vorher die Hauptsache behandelt wird.

In den Rechtssachen Nrn. 1770, 1775 und 1776 (durch die Gemeinde Herstal, die Gemeinde Elsene und die Stadt Brüssel eingereichte Klagen)

In bezug auf den Gegenstand der Klagen

B.7.1. Der Hof stellt fest, daß gemäß den Darlegungen des Ministerrates die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1775 tatsächlich Klagegründe gegen Artikel 91 anführt, jedoch nicht gegen Artikel 93 des Gesetzes vom 15. März 1999, und daß in der Rechtssache Nr. 1776 keine Klagegründe gegen Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 angeführt werden.

B.7.2. Im übrigen würden sich nach Darlegung des Ministerrates in bezug auf Artikel 92 die drei Klagen ausschließlich gegen den ersten Satz von Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung richten.

B.7.3. Aus den Klageschriften geht hervor, daß der Klagegrund ausschließlich den Automatismus bemängelt, wonach die Beschwerde für begründet erachtet wird, wenn die zuständigen Behörden sich nicht dazu äußern. Die Klage richtet sich also ausschließlich gegen Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996, so wie er durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 wieder aufgenommen wurde.

B.7.4. Der Hof beschränkt seine Prüfung auf Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 und auf Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996, der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 wieder aufgenommen wurde.

In bezug auf das Interesse der klagenden Parteien

B.8.1. Nach Darlegung des Ministerrates besitzen die klagenden Parteien nicht das erforderliche Interesse, weil Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung, dahingehend ausgelegt, daß die Sanktion, die darin bestehe, die Beschwerde für begründet zu erachten, keine Wirkung haben könne, sich nicht in ungünstigem Sinne auf sie auswirken könne.

B.8.2. Die Einrede bezieht sich auf die Tragweite, die der angefochtenen Bestimmung zu verleihen ist. Deren Prüfung muß nach der Prüfung der Hauptsache erfolgen.

B.9. In der Rechtssache Nr. 1775 stellt der Ministerrat das Interesse der Gemeinde Elsene in bezug auf Artikel 91 des Gesetzes in Abrede, weil der gegen diese Bestimmung gerichtete Klagegrund von der Gemeinde vorgebracht werde und diese sich nicht auf einen Anschein des Mangels an Unabhängigkeit und Unparteilichkeit auf Seiten der Gemeinde selbst oder eines ihrer Organe berufen könne.

B.10. Die Gemeinde Elsene kann sich nicht auf einen möglichen Mangel an Unabhängigkeit und Unparteilichkeit ihres eigenen Bürgermeister- und Schöffenkollegiums berufen, weil in dem Fall, wo der angeführte Nachteil angenommen würde, nicht sie, sondern ausschließlich der Steuerpflichtige dadurch in ungünstigem Sinne betroffen würde; sie besitzt folglich kein ausreichendes direktes Interesse.

Die Klage in der Rechtssache Nr. 1775 ist hinsichtlich des Artikels 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 unzulässig.

In der Rechtssache Nr. 1774 (durch B. Claus eingereichte Klage)

B.11.1. Der Ministerrat stellt das Interesse des Klägers sowie die Zulässigkeit der Klagegründe in Abrede, weil der Kläger in bezug auf den ersten Klagegrund nicht angebe, inwiefern die vorgebliche ungleiche Behandlung von Steuerpflichtigen sich aus der angefochtenen Bestimmung ergeben würde und der Hof in bezug auf den zweiten Klagegrund nicht befugt sei, die Art und Weise des Zustandekommens eines Gesetzes zu prüfen.

B.11.2. Die angefochtene Bestimmung verleiht dem Steuerpflichtigen das Recht, beim Steuereinsammler eine Beschwerde gegen den Betrag der Veranlagung einzureichen. Der Kläger weist nicht hinreichend irgendein Interesse nach, da er nicht anführt, wie eine Bestimmung, die ihm einen Vorteil verleiht, ihm irgendeinen Nachteil zufügen könnte.

Die Klage ist folglich unzulässig.

Zur Hauptsache

Hinsichtlich der Rechtssache Nr. 1682 (durch R. Altruye und L. De Jongh eingereichte Klage)

B.12. Artikel 462 EStGB 1992 bestimmte vor der Aufhebung durch Artikel 47 des Gesetzes vom 15. März 1999, daß beim Zusammenkommen eines steuerlich-administrativen und eines strafrechtlichen Verfahrens der Strafrichter, bei dem die öffentliche Klage anhängig ist, falls vor dem Abschluß der Verhandlung bei einer anderen Gerichts- oder Verwaltungsbehörde eine Streitsache anhängig gemacht wird, das Urteil über die Beschuldigungen auszusetzen hat, wenn die Lösung des Streitfalles seines Erachtens einen Einfluß auf die öffentliche Klage haben kann, bis die Streitsache durch eine rechtskräftige Entscheidung gelöst ist.

Obwohl dieser Artikel 462 EStGB 1992 durch das Gesetz vom 15. März 1999 aufgehoben wurde und diese Aufhebung am 6. April 1999 in Kraft getreten ist, besagt Artikel 97 Absatz 9 dritter Satz desselben Gesetzes, daß dieser Artikel weiterhin Anwendung findet, wenn ein Richter, bei dem die öffentliche Klage anhängig ist, in Anwendung dieser Bestimmung beschlossen hat, das Urteil über eine oder mehrere Beschuldigungen auszusetzen.

B.13. Die klagenden Parteien führen an, die angefochtene Übergangsbestimmung verstoße gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, indem er Artikel 462 EStGB 1992 nur weiterhin für anwendbar erkläre, wenn ein Richter, bei dem die öffentliche Klage anhängig sei, in Anwendung dieser Bestimmung beschlossen habe, das Urteil über eine oder mehrere Beschuldigungen auszusetzen, und nicht im umgekehrten Fall, nämlich wenn ein Richter beschlossen habe, den betreffenden Artikel nicht anzuwenden, und somit die öffentliche Klage nicht aussetze. Nach ihrer Darlegung unterschieden sich somit die Rechte des Beschuldigten einerseits und die Rechte der Staatsanwaltschaft andererseits im Rahmen einer Berufung, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 gegen ein in erster Instanz vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes gefälltes Urteil eingereicht werde in bezug auf die Anwendung von Artikel 462 EStGB 1992, ohne daß irgendeine Rechtfertigung für diesen Unterschied vorliege.

B.14.1. Die Übergangsmaßnahme, wonach Artikel 462 EStGB 1992 dann anwendbar bleibt, wenn ein Richter, bei dem die öffentliche Klage anhängig ist, in Anwendung dieser Bestimmung beschlossen hat, das Urteil über eine oder mehrere Beschuldigungen auszusetzen, beruht auf einem objektiven Unterscheidungskriterium, nämlich der Tatsache, ob ein Richter Artikel 462 EStGB 1992 bereits angewandt hat oder nicht. Die Maßnahme ist vernünftig gerechtfertigt durch die Sorge, nicht in die Fälle einzugreifen, in denen der Strafrichter das Verfahren ausgesetzt hat, weil er den Standpunkt vertrat, daß ein bei einer anderen Behörde anhängig gemachtes Verfahren möglicherweise einen Einfluß auf die öffentliche Klage haben könnte.

B.14.2. Es ist vernünftig gerechtfertigt, daß der Gesetzgeber die Übergangsbestimmung auf die Fälle beschränkt hat, in denen ein Richter verpflichtet war, das Verfahren auszusetzen, da die Anwendungsbedingungen von Artikel 462 EStGB 1992 erfüllt waren. Eine weitergehende Auslegung der Übergangsmaßnahme, wonach Artikel 462 EStGB 1992 auf alle Fälle anwendbar bliebe, in denen dieser Artikel geltend gemacht wurde, ungeachtet der Entscheidung des Richters, würde zur Folge haben, daß die Zielsetzung der Aufhebung von Artikel 462 EStGB 1992 in Frage gestellt würde, nämlich die Verzögerung vermeiden, die eine Aussetzung im Verfahrensverlauf zur Folge hat.

B.15. Der Klagegrund ist unbegründet.

Hinsichtlich der Rechtssache Nr. 1766 (durch F. Van Driessche und R. Van Mulder eingereichte Klage)

B.16.1. Gemäß der Begründung des Gesetzesentwurfs wollte der Gesetzgeber mit der Annahme der Gesetze vom 15. und 23. März 1999 der Kritik an der Weise der Beilegung von Steuerstreitfällen ein Ende bereiten, insbesondere der Kritik, wonach dieses Verfahren nicht den Erfordernissen eines modernen Rechtsstaates in bezug auf die Garantien der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit des Verwaltungsrichters entspricht.

Nunmehr wird im neuen Steuerverfahren ein deutlicher Unterschied gemacht zwischen der Verwaltungsphase, in der eine Beschwerde bei der als Verwaltungsbehörde auftretenden Steuerbehörde selbst eingereicht wird, und der gerichtlichen Phase, in der der Steuerpflichtige, nachdem er die Verwaltungsbeschwerde innerhalb der vorgeschriebenen Frist ausgeschöpft hat, unter den gesetzlich vorgesehenen Bedingungen eine Klage beim Gericht erster Instanz einreichen kann, das - im Gegensatz zum vorherigen Verfahren - mit voller Rechtsprechungsbefugnis über die Beschwerdegründe des Steuerpflichtigen befinden kann, auch über diejenigen, die nicht während des Verfahrens der Verwaltungsbeschwerde geltend gemacht wurden. Das Urteil des Gerichts kann beim Appellationshof angefochten werden, und gegen das Urteil dieses Hofes ist eine Klage beim Kassationshof möglich.

B.16.2. Die Entscheidung des Gesetzgebers, Beschwerden gegen Provinzial- und Gemeindesteuern nicht mehr durch den Ständigen Ausschuß behandeln zu lassen, was die Flämische und die Wallonische Region betrifft, und durch das rechtsprechende Kollegium, was die Region Brüssel-Hauptstadt betrifft, sondern durch die Instanz, die die Heberolle für vollstreckbar erklärt hat, nämlich das Bürgermeister- und Schöffenkollegium beziehungsweise der Gouverneur, die dabei als Verwaltungsbehörde auftreten, wurde während der Vorarbeiten gerechtfertigt mit dem Willen, einen Parallelismus zum Beschwerdeverfahren in bezug auf föderale Einkommensteuern zu schaffen (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, Nr. 1-966/11, SS. 198, 203 und 206), indem nämlich die Beschwerde bei der Steuerbehörde eingereicht wird, sowie mit der Überlegung, die Rolle des Ständigen

Ausschusses als Gerichtsinstantz abzubauen (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, Nr. 1-966/77, SS. 203 und 206).

B.17. Die einfache Tatsache, daß eine Verwaltungsbeschwerde beim Bürgermeister- und Schöffenkollegium eingereicht werden muß, ehe die Gerichtsbehörde befaßt werden kann, ist keinesfalls diskriminierend. Das gleiche Erfordernis gilt im Zusammenhang mit Beschwerden in bezug auf Einkommensteuern. Dieses Erfordernis ändert nichts daran, daß der Beschwerdeführer seinen Streitfall unabhängigen und unparteilichen Richtern in dem ihm nunmehr angebotenen Verfahren mit drei Instanzen vorlegen kann, ohne daß er daran gehindert wäre, Klagegründe vorzulegen, die er in seiner Verwaltungsbeschwerde nicht angeführt hatte.

B.18. Überdies hat, so wie dies bei den Vorarbeiten hervorgehoben wurde (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/23, S. 2), die Einstufung der ersten Phase des Beschwerdeverfahrens als Verwaltungsbeschwerde zur Folge, daß die im Gesetz vom 29. Juli 1991 vorgesehene ausdrückliche Begründungspflicht, die im Gesetz vom 11. April 1994 vorgesehene Öffentlichkeit der Verwaltung sowie die Einhaltung der Grundsätze der ordnungsmäßigen Verwaltung, einschließlich des Grundsatzes der Unparteilichkeit, insofern die Beschaffenheit und insbesondere die Struktur der aktiven Verwaltung dies ermöglichen, Anwendung finden.

B.19. Auch wenn die angefochtenen Bestimmungen dazu führen, daß die klagenden Parteien, wie sie anführen, dem neuen Verfahren unterliegen, während andere Steuerpflichtige für das gleiche Steuerjahr weiterhin dem vorherigen Verfahren unterliegen, ist nicht nachgewiesen, inwiefern sie durch die angefochtene Bestimmung benachteiligt würden. Ihre Klage ist somit unzulässig.

B.20. Da die Klage in der Rechtssache Nr. 1766 unzulässig ist, ist es nicht erforderlich, die neuen Klagegründe, die im Interventionsschriftsatz der Wallonischen Region dargelegt werden, zu prüfen.

Hinsichtlich der Rechtssachen Nrn. 1770, 1775, 1776

In bezug auf die Vergleichbarkeit

B.21. In der Rechtssache Nr. 1775 stellt der Ministerrat die Vergleichbarkeit der Rechtslage der Gemeinde einerseits mit derjenigen des Steuerpflichtigen andererseits in Abrede.

Im übrigen führt der Ministerrat in den drei Rechtssachen eine Einrede der Nichtvergleichbarkeit zwischen dem Staat einerseits und den Gemeinden und Provinzen andererseits an.

B.22. Die Gemeindebehörde und der Gemeindesteuerpflichtige bilden in bezug auf die Gemeindesteuern im Stadium der Verwaltungsbeschwerde keine vergleichbaren Kategorien; während der Steuerpflichtige den Gemeindesteuern unterliegt, die vom Gemeinderat festgelegt werden und die nach der Eintragung in die Heberolle von Rechts wegen einforderbar sind, ist die Gemeinde die veranlagende Behörde selbst und beschließt das Bürgermeister- und Schöffenkollegium als Verwaltungsbehörde über die Beschwerde des Steuerpflichtigen.

In ihrer Eigenschaft als Veranlagungsbehörden sind der Staat einerseits sowie die Gemeinden und Provinzen andererseits sehr wohl ausreichend vergleichbar.

In bezug auf den Klagegrund bezüglich der als begründet geltenden Beschwerde

B.23. Die klagenden Parteien führen an, daß die Regel der als begründet geltenden Beschwerde im Fall des Fehlens einer Entscheidung des Bürgermeister- und Schöffenkollegiums beziehungsweise des Gouverneurs über die Beschwerdeschrift des Steuerpflichtigen, so wie sie in Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung vorgesehen ist, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, da diese Regel ohne objektive und vernünftige Rechtfertigung nur für die Gemeinde- und Provinzialsteuern und nicht für die Staatssteuern gelte.

B.24.1. In bezug auf die Staatssteuern sieht Artikel 366 EStGB 1992 in der durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23. März 1999 abgeänderten Fassung vor, daß der Steuerpflichtige beim Steuereinsamler Beschwerde gegen die zu seinen Lasten festgesetzten Steuern einlegen kann. Im Gegensatz zu dem, was ursprünglich im Gesetzesentwurf vorgesehen war, ist hierbei weder eine verbindliche Frist, innerhalb deren der Direktor seine Entscheidung über die Beschwerde treffen muß, noch eine Sanktion für das Ausbleiben einer solchen Entscheidung vorgesehen. Es wurde jedoch eine als Hinweis dienende Frist vorgesehen, da gemäß Artikel 1385 *undecies* des

Gerichtsgesetzbuches in der durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 eingeführten Fassung der Steuerpflichtige, der eine Klage bei dem zuständigen Gericht erster Instanz nur einreichen kann, wenn er vorher die durch das Gesetz oder kraft desselben organisierte Verwaltungsbeschwerde ausgeschöpft hat (in den Vorarbeiten «Zulassung zur Vorladung» genannt), diese Klage frühestens sechs Monate ab dem Datum des Eingangs der Verwaltungsbeschwerde einreichen kann, wenn keine Entscheidung über diese Beschwerde getroffen wurde. Das Einreichen der Klage beim Gericht hat zur Folge, daß «der Steuerpflichtige, sobald er sich entscheidet, ein Klageverfahren beim Gericht erster Instanz einzuleiten, die Akte automatisch der Verwaltung entzieht. Es können also nie zwei Verfahren gleichzeitig laufen (ein Verwaltungs- und ein Gerichtsverfahren)» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/23, S. 20).

B.24.2. Laut den Vorarbeiten wurde dieser Mechanismus als «ein Mechanismus zum Schutz des Steuerpflichtigen» begründet (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/23, S. 16). Der Gesetzgeber wollte somit einerseits die dem Steuerpflichtigen auferlegte Verpflichtung, die Verwaltungsbeschwerde auszuschöpfen, ehe er sich an den Richter wenden kann, mit dem Zugang zum Richter andererseits in Einklang bringen. Der Gesetzgeber befürchtete, daß Druck auf die Verwaltung ausgeübt werden könnte, um gewisse Akten möglichst langsam zu bearbeiten, wenn man sich für ein System entscheiden würde, in dem das Ausbleiben einer Entscheidung innerhalb einer bestimmten Frist einer Annahme der Beschwerde gleichgestellt würde (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/23, S. 3). Er erachtete es im übrigen als undenkbar, daß ein Vollstreckungstitel, mit dem der Staat eine bestimmte Summe einfordern kann, auf diese Weise durch das bloße Verstreichen einer Frist hinfällig werden könnte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/17, SS. 30-31). Das umgekehrte System, bei dem der Ablauf der Frist der Abweisung der Beschwerdeschrift gleichkommen würde, wurde ebenfalls nicht angenommen, weil man befürchtete, daß die Verwaltung dazu veranlaßt werden könnte, über möglichst wenige Akten zu entscheiden (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/23, S. 46). Außerdem würde ein solches System es dem Steuerpflichtigen nicht ermöglichen, in komplizierten Akten auch nach dem Ablauf der Frist von sechs Monaten den Dialog mit der Verwaltung fortzusetzen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/23, SS. 3 und 21).

B.25. In bezug auf Gemeinde- und Provinzialsteuern kann der Steuerpflichtige gemäß Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 91 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung eine Beschwerde beim Bürgermeister- und Schöffenkollegium oder beim Gouverneur einreichen. Diese Beschwerde wird bei Ausbleiben einer Entscheidung als begründet

angesehen (Artikel 10 Absatz 2 erster Satz des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 in der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 abgeänderten Fassung). Es wird nicht ausdrücklich eine Frist festgesetzt, innerhalb deren die obenerwähnten zuständigen Instanzen ihre Entscheidung treffen müssen. Der zweite Satz von Artikel 10 Absatz 2 erklärt jedoch die Artikel 1385*decies* und 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches für anwendbar.

B.26. Die klagenden Parteien legen die angefochtene Bestimmung in dem Sinne aus, daß die betreffenden Verwaltungsbehörden über eine nicht verlängerbare Frist von sechs Monaten verfügen, um über eine Beschwerde eines Steuerpflichtigen gegen eine Gemeinde- oder Provinzialsteuer zu befinden und daß die Beschwerde bei Ausbleiben einer Entscheidung innerhalb dieser Frist als begründet betrachtet wird, wobei der Beschwerdeführer, und er alleine, beim zuständigen Gericht Klage erheben kann.

Gewisse Erklärungen während der Vorarbeiten scheinen diese Auslegung zu bestätigen (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, Nr. 1-966/11, S. 206).

B.27. Der Hof stellt jedoch fest, daß die angefochtene Bestimmung keine Frist vorsieht, innerhalb deren das Bürgermeister- und Schöffenkollegium beziehungsweise der Gouverneur eine Entscheidung treffen muß. Ebenso wenig kann diese Frist aus dem Hinweis auf Artikel 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches in der durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 eingefügten Fassung abgeleitet werden, da die darin festgelegte Frist von sechs Monaten sich ausschließlich auf das Einreichen der Klage bei dem zuständigen Gericht bezieht. Somit hat die Bestimmung, wonach die Beschwerde bei Ausbleiben einer Entscheidung als begründet betrachtet wird, keinerlei praktische Tragweite und kann der Steuerpflichtige sich ebenso wie bei Staatssteuern nach sechs Monaten an das zuständige Gericht wenden, so daß die von den klagenden Parteien angeführte unterschiedliche Behandlung nicht besteht. Die Verwaltung kann ihrerseits die Streitsache weiter behandeln, solange der Steuerpflichtige sie nicht beim zuständigen Richter anhängig gemacht hat.

B.28. Folglich entbehrt der Klagegrund der faktischen Grundlage.

In bezug auf die neuen Klagegründe der Wallonischen Regierung als intervenierende Partei

B.29.1. Artikel 85 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erlaubt es unter anderem den Regierungen, in einer Rechtssache bezüglich einer Nichtigkeitsklage einen Schriftsatz einzureichen und darin neue Klagegründe vorzubringen. Eine solche Intervention darf die Klage jedoch nicht ändern oder erweitern.

B.29.2. Die Klagen in den Rechtssachen Nrn. 1770 und 1776 richten sich ausschließlich gegen Artikel 10 Absatz 2, der durch Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999 wieder aufgenommen wurde. Die neuen Klagegründe der Wallonischen Regierung, die sich nicht auf diese Bestimmung beziehen, sind folglich unzulässig. Allerdings muß der von der Wallonischen Regierung in den Rechtssachen Nrn. 1770, 1775 und 1776 angeführte Klagegrund geprüft werden, der aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet ist, indem die angefochtene Bestimmung keine Übergangsbestimmung vorsehe für Beschwerden von Steuerpflichtigen in bezug auf Gemeinde- und Provinzialsteuern, während Artikel 97 desselben Gesetzes sehr wohl eine solche Übergangsbestimmung für Staatssteuern vorsehe.

B.30.1. Um die Meinungsverschiedenheiten über das Inkrafttreten der Artikel 91 bis 94 des Gesetzes vom 15. März 1999 zu beenden, hat der Gesetzgeber in Artikel 4 des Gesetzes vom 17. Februar 2000 festgelegt, daß die Beschwerden gegen Provinzial- oder Gemeindesteuern, über die der Ständige Ausschuß bzw. das rechtsprechende Kollegium der Region Brüssel-Hauptstadt am Datum des Inkrafttretens des Gesetzes vom 15. März 1999 noch nicht entschieden hat, nach dem vorherigen Verfahren behandelt werden.

Gemäß den Vorarbeiten wird « für die diesbezüglichen Klageverfahren, die gegen Entscheidungen des Ständigen Ausschusses oder des obenerwähnten rechtsprechenden Kollegiums eingereicht werden, das gleiche gelten. Klageverfahren dieser Art müssen also beim Appellationshof eingereicht werden, und nicht beim Gericht erster Instanz, in dessen Amtsbereich die Steuer festgelegt wurde, so wie es im neuen Verfahren vorgesehen ist (Artikel 92 des Gesetzes vom 15. März 1999) » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 2124/7, SS. 3-4).

B.30.2. Der Hof stellt fest, daß das Gesetz vom 17. Februar 2000 keine besonderen Regeln für das Inkrafttreten von Artikel 4 dieses Gesetzes vorgesehen hat, so daß dieser Artikel am 1. April 2000 in Kraft getreten ist, nämlich zehn Tage nach der Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt*. Er findet also Anwendung auf die Beschwerden, die vor dem 6. April 1999 beim Ständigen

Ausschuß bzw. beim rechtsprechenden Kollegium der Region Brüssel-Hauptstadt eingereicht wurden und über die diese Instanzen bis zum 1. April 2000 keine Entscheidung gefällt haben.

B.30.3. Der Hof beschränkt seine Prüfung folglich auf die Regeln, die auf die anhängigen Streitsachen bezüglich lokaler Steuern zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetze vom 15. und 23. März 1999 Anwendung fanden.

Aus der Verbindung von Artikel 97 Absatz 3 des Gesetzes vom 15. März 1999 und Artikel 11 Absatz 1 des Gesetzes vom 23. März 1999 und der Anwendung der Regel «*lex posterior derogat priori*» ergibt sich, daß die Streitsachen über Provinzial- und Gemeindesteuern, die am 6. April 1999 beim Ständigen Ausschuß bzw. beim rechtsprechenden Kollegium der Region Brüssel-Hauptstadt anhängig waren, in Anwendung der vor dem 1. März 1999 geltenden Regeln weitergeführt und erledigt werden müssen. Artikel 11 Absatz 1 des Gesetzes vom 23. März 1999 bezweckt, so wie der Kassationshof in seinem Urteil vom 21. Juni 1999 bestätigt hat, «alle Streitsachen, die am Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes, also am 6. April 1999, noch nicht endgültig beigelegt sind, gemäß den vorher geltenden Regeln erledigen zu lassen». Dies geht auch aus den Vorarbeiten zu Artikel 4 des Gesetzes vom 17. Februar 2000 hervor (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 2124/1, S. 2).

B.31. Im Gegensatz zum Standpunkt der Wallonischen Regierung bestand auch vor dem Gesetz vom 17. Februar 2000 sehr wohl eine Übergangsbestimmung über anhängige Streitsachen in bezug auf örtliche Steuern.

B.32. Der Klagegrund entbehrt der faktischen Grundlage.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klagen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. November 2000.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

G. De Baets