

Geschäftsverzeichnisnr. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 und 1805
Urteil Nr. 5/2001 vom 25. Januar 2001

URTEIL

In Sachen: Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigkeitserklärung des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen, erhoben von S. Artois und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden G. De Baets und M. Melchior, und den Richtern L. François, J. Delruelle, A. Arts, R. Henneuse und M. Bossuyt, 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 Klageschriften, die dem Hof mit am 8. und 9. November 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 9. und 10. November 1999 in der Kanzlei eingegangen sind, wurde Klage auf teilweise Nichtigklärung des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 11. Mai 1999, zweite Ausgabe) erhoben von S. Artois, wohnhaft in 2980 Zoersel, Boogstraat 11 (Rechtssache Nr. 1796), J. Lejeune, wohnhaft in 4000 Lüttich, Quai Saint-Léonard 16/C, Bk. 011 (Rechtssache Nr. 1798), M. De Muynck, wohnhaft in 8370 Blankenberge, L. Van Audenaerdestraat 7 (Rechtssache Nr. 1799), M. De Paepe, wohnhaft in 9860 Oosterzele, Houte 131 (Rechtssache Nr. 1800), L. Coninx, wohnhaft in 3000 Löwen, Dagobertstraat 32, E. De Meyer, wohnhaft in 9550 Sint-Antelinks, Kauwstraat 106, L. Vercammen, wohnhaft in 3320 Hoe gaarden, Altenaken 16, und K. De Tremerie, wohnhaft in 9550 Sint-Lievens-Esse, Zavelstraat 75 (Rechtssache Nr. 1801), und B. Claus, wohnhaft in 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, Bk. C (Rechtssache Nr. 1802).

b. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 9. November 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 15. November 1999 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob J. Decock, wohnhaft in 8510 Kortijk-Rollegem, Schreiboornstraat 69, Klage auf Nichtigklärung der Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 und 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 11. Mai 1999, zweite Ausgabe).

Die Klage auf einstweilige Aufhebung derselben Gesetzesbestimmungen wurde durch das Urteil Nr. 140/99 vom 22. Dezember 1999, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 22. Februar 2000 veröffentlicht wurde, zurückgewiesen.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1805 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

II. Verfahren

a. Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1802

Durch Anordnungen vom 9. und 10. November 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.

Durch Anordnung vom 25. November 1999 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 26. November 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; mit denselben Briefen wurde die Verbindungsanordnung notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 11. Januar 2000.

b. Rechtssache Nr. 1805

Durch Anordnung vom 15. November 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 24. November 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Durch Anordnung vom 24. November 1999 hat der amtierende Vorsitzende die Besetzung um den Richter M. Bossuyt ergänzt und den gesetzmäßig verhinderten Richter E. Cerexhe durch den Richter L. François ersetzt.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 4. Dezember 1999.

Der Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, hat mit am 7. Januar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

c. Verbundene Rechtssachen

Durch Anordnung vom 13. Januar 2000 hat der Hof die Rechtssache Nr. 1805 mit den bereits verbundenen Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1802 verbunden.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 7. Januar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Institut der Buchprüfer und Steuerberater, mit Sitz in 1050 Brüssel, Livornostraat 41, mit am 9. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 31. Mai 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Durch Anordnungen vom 22. und 26. Juni 2000 hat der amtierende Vorsitzende auf Antrag der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800 und 1801 die für die Einreichung eines Erwidierungsschriftsatzes vorgesehene Frist bis zum 3. August 2000 verlängert.

Diese Anordnungen wurden den klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800 und 1801 mit am 23. und 27. Juni 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- dem Institut der Buchprüfer und Steuerberater, mit am 28. Juni 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- J. Decock, mit am 28. Juni 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- B. Claus, mit am 4. Juli 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- J. Lejeune, mit am 29. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- S. Artois, mit am 30. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- M. De Muynck, mit am 31. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- M. De Paepe, mit am 31. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- L. Coninx und anderen, mit am 31. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 27. April 2000 und vom 26. Oktober 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 8. November 2000 bzw. 8. Mai 2001 verlängert.

Durch Anordnung vom 22. November 2000 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 13. Dezember 2000 anberaumt, nachdem er die Parteien aufgefordert hat,

- da sich einerseits aus den angefochtenen Bestimmungen, so wie sie vom Ministerrat und vom Institut der Buchprüfer und Steuerberater ausgelegt werden, ergibt, daß die zugelassenen Buchhalter und Buchhalter-Steuersachverständigen, die die Eigenschaft als Steuerberater erwerben möchten, auf ihren erstgenannten Titel verzichten müssen, während Buchprüfer ihren Titel beibehalten können, wenn sie auch die Eigenschaft als Steuerberater erwerben, und andererseits das Gesetz vom 22. April 1999 (Artikel 48) nicht auszuschließen scheint, daß Buchprüfer als Mitglied des Berufsinstituts der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen (I.P.C.F.) aufgenommen werden können, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchprüfer zu verzichten,

- sich auf der Sitzung mündlich zu der Frage zu äußern, ob Buchprüfer in die Liste des I.P.C.F. eingetragen werden können und - bejahendenfalls - ob sie in diesem Fall die Titel als Buchprüfer und als zugelassener Buchhalter kumulieren dürfen, wobei die eventuellen Schriftstücke (keine Ergänzungsschriftsätze) der Parteien zur Unterstützung ihres Standpunktes spätestens drei Tage vor der Sitzung den übrigen Parteien zu übermitteln sind, da sie widrigenfalls nicht vom Hof berücksichtigt werden können.

In derselben Anordnung hat der Hof festgestellt, daß der gesetzmäßig verhinderte Richter E. Cerexhe als Mitglied der Besetzung durch den Richter R. Henneuse ersetzt wird.

Die Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 23. November 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Dem Hof wurden von K. De Tremerie am 6. Dezember 2000 und von J. Lejeune sowie vom Institut der Buchprüfer und Steuerberater mit am 8. Dezember 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen Schriftstücke übermittelt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 13. Dezember 2000

- erschienen
- . RÄin C. Vanderkerken, in Hasselt zugelassen, für S. Artois,
- . RÄin C. Matthijs, in Kortrijk zugelassen, für J. Decock und P. De Paepe,
- . J. Lejeune, L. Coninx und B. Claus, persönlich,
- . RA P. Peeters, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,
- . RA M. Lebbe, in Brüssel zugelassen, für das Institut der Buchprüfer und Steuerberater,
- haben die referierenden Richter A. Arts und J. Delruelle 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. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

In bezug auf die Zulässigkeit und den Gegenstand der Klagen

A.1.1. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796, der auf seine Eigenschaften als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger und als Inhaber des Diploms der Ausbildung zum Betriebsleiter, ausgestellt für den Beruf als Steuerberater, hinweist, beantragt die Nichtigkeitsklärung der Artikel 16 bis 33 und von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.1.2. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 beantragt als Steuerexperte die Nichtigkeitsklärung von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999 sowie der Bestimmungen dieses Gesetzes, die die zugelassenen Buchhalter von der Liste der Steuerberater ausschließen würden.

A.1.3. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 verweisen auf ihre Eigenschaft als zugelassener Buchhalter beziehungsweise zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger. Sie beantragen die Nichtigkeitsklärung der Artikel 16 bis 33, « insbesondere von Artikel 19 », sowie von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.1.4. Die vier klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 sind alle zugelassene Buchhalter. Sie beantragen die Nichtigkeitsklärung der Artikel 16 bis 33, « insbesondere von Artikel 19 », des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.1.5. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 beruft sich auf seine Eigenschaft als Steuerberater, der im Handelsregister Gent für den Tätigkeitsbereich « Beratungsbüro für Steuer- und Sozialangelegenheiten » eingetragen sei.

Er fordere die Nichtigkeitsklärung des gesamten Gesetzes oder der Artikel 2, 6, 18, 19 Nrn. 3 bis 6, 38, 43, 46 Absatz 2, 49, 50 § 1 Nrn. 1 und 3 und § 3, 52 § 1 Absatz 2, 53, 58 Absatz 2, 59 und 60 § 1.

A.1.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 sei Inhaber des Diploms der Ausbildung zum Betriebsleiter, ausgestellt für den Beruf als Steuerberater, und erklärt, seit 1987 als Steuerberaterin und Geschäftsführerin der Fa. Fiscaliteit Van As G GmbH tätig zu sein. Sie fordere die Nichtigkeitsklärung der Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 und 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.2.1. Nach Darlegung des Ministerrates sei die Klage in der Rechtssache Nr. 1802 nicht zulässig.

Der Ministerrat führt an, daß der Kläger in dieser Rechtssache nicht unter Beweis stelle, daß die angefochtenen Bestimmungen ihm einen Nachteil entstehen lassen könnten; folglich weise er nicht das rechtlich erforderliche Interesse nach.

Der Ministerrat führt außerdem an, daß die Klagegründe undeutlich seien.

A.2.2. Nach Darlegung der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1802 obliege es dem Ministerrat, seine Behauptungen zu beweisen, und weise der Ministerrat nicht nach, daß die angefochtene Norm sich nicht nachteilig auf sie auswirke.

Der Kläger zählt eine Reihe von Fakten auf. Er sei nicht durch das Berufsinstitut der Buchhalter (I.P.C.) zugelassen, und seine Eintragung sei 1996 wegen Nichtzahlung des Mitgliedsbeitrags gestrichen worden. Eine Klage gegen den Kläger wegen der ungesetzlichen Ausübung des Berufes als Buchhalter sei zu den Akten gelegt worden. « Um den Titel als Steuerberater zu tragen, muß der Kläger nun entweder im Besitz des Universitätsdiploms oder eines Diploms des Hochschulunterrichtes von Universitätsniveau sein und muß ihm durch das Institut der Buchprüfer und Steuerberater (I.E.C.) diese Eigenschaft verliehen worden sein. Der Kläger besitzt diese Diplome jedoch nicht und wird sie angesichts seines Alters (59 Jahre) wahrscheinlich nie mehr erhalten. »

Er verweist ferner auf die präjudizielle Frage, die unter Nr. 1808 eingetragen sei, und betrachtet es als selbstverständlich, daß die angefochtenen Normen ihn in ungünstigem Sinne betreffen.

In bezug auf die Einrede wegen mangelnder Deutlichkeit der Klagegründe führt er an, daß der Ministerrat ihn nicht daran gehindert habe, seine Verteidigungsmittel vorzubringen und daß den Ministerrat nichts daran hindere, Erläuterungen anzufordern.

In bezug auf die Intervention des Instituts der Buchprüfer und Steuerberater

A.3. Das Institut der Buchprüfer und Steuerberater (nachstehend auch: I.E.C.) hat einen Interventionsschriftsatz und einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht. Das I.E.C. möchte zur Verteidigung gegen die Klagen in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1802 intervenieren.

Um sein Interesse an der Intervention zu untermauern, führt das Institut an, es stehe eindeutig fest, daß eine teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 22. April 1999 seine Lage und seine Aufgabe beeinflussen könne, insbesondere unter Berücksichtigung seines Auftrags, den Titel als Steuerberater denjenigen zu verleihen, die die gesetzlichen Bedingungen erfüllen.

In bezug auf die Klagegründe gegen die Bestimmungen, die dem gleichzeitigen Tragen des Titels als Steuerberater und als zugelassener Buchhalter oder als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger im Wege stehen

A.4.1. Verschiedene klagende Parteien beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 16 bis 33, insbesondere von Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999, insofern diese Bestimmungen so zu verstehen seien, daß die zugelassenen Buchhalter nicht den Schutz des Titels als Steuerberater erhalten könnten, ohne auf ihre Anerkennung als Buchhalter zu verzichten.

A.4.2.1. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 führt in einem ersten Klagegrund einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an.

Er bemängelt, daß die angefochtenen Bestimmungen in der Auslegung durch das I.E.C. das Tragen des Titels und die Ausübung des Berufes als Steuerberater mit gleichzeitigem Tragen eines anderen Titels den Buchprüfern vorbehalten, unter Ausschluß aller anderen Titel, insbesondere derjenigen als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger, und daß es daher den Buchhaltern nicht möglich sei, die Eigenschaft als Steuerberater zu erlangen, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchhalter zu verzichten.

Nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1796 werde somit zwischen zwei Kategorien von Personen, die sich in der gleichen Lage befänden, unterschieden, obwohl hierfür keine objektive und vernünftige

Rechtfertigung bestehe angesichts der Zielsetzung des Gesetzes vom 22. April 1999. Dieses Gesetz bezwecke den Schutz der Steuerpflichtigen, indem der Steuerberuf geregelt und dessen Ausübung einer qualitativen und berufsethischen Aufsicht durch das Institut der Buchprüfer und Steuerberater unterworfen werde. Das Ausschließen der Buchhalter sowie der Buchhalter-Steuersachverständigen diene diesem Ziel nicht, und es gebe daher keinen vernünftigen Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zwischen dieser Zielsetzung und dieser Maßnahme.

A.4.2.2. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 führt in einem zweiten Klagegrund aus ähnlichen Gründen einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, insofern aus den angefochtenen Bestimmungen in deren Auslegung durch das I.E.C. hervorgehe, daß ein Buchhalter, der sich um die Eigenschaft als Steuerberater bewerbe, nicht auf seinen Titel als zugelassener Buchhalter verzichten müsse. «Diese Auslegung [...] ist diskriminierend, denn ein Steuerberater kann Buchhaltungstätigkeiten ausüben, wenn er auch Buchprüfer ist, aber nicht dann, wenn er Buchhalter ist.»

A.4.2.3. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 führen in einem ersten Klagegrund die gleichen Beschwerden an wie sie im ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 1796 angeführt werden, jedoch insbesondere gegen Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.4.2.4. Im einzigen Klagegrund in der Rechtssache Nr. 1801 werden die gleichen Beschwerden angeführt.

A.4.3. Nach Auffassung des Ministerrates habe der Gesetzgeber eindeutig die Absicht gehabt, einen besonderen Beruf des Steuerberaters vorzusehen, dessen Titel geschützt worden sei, um die Steuerpflichtigen besser zu schützen.

Mit dieser Zielsetzung habe der Gesetzgeber die Buchhalter vor die Wahl stellen können, entweder die Eintragung als Buchhalter-Steuersachverständiger oder als Steuerberater zu beantragen, ohne noch selbständige Tätigkeiten als Buchhalter ausüben zu dürfen. Im ersten Fall sei es für den Steuerpflichtigen deutlich, daß der Dienstleistungserbringer grundsätzlich ein Buchhalter sei, der sich auch mit Steuerangelegenheiten befasse. Im zweiten Fall wisse der Steuerpflichtige, daß es sich um eine Person handle, die sich mit den in Artikel 38 des Gesetzes vom 22. April 1999 beschriebenen Aufgaben des Steuerberaters beschäftige.

Nach Auffassung des Ministerrates sei diese Maßnahme nicht unverhältnismäßig im Vergleich zur Zielsetzung, nämlich dem Schutz der Steuerpflichtigen. Die Buchhalter-Steuersachverständigen oder selbst die Buchhalter dürften jedoch die Tätigkeiten als Steuerberater weiterhin ausüben. Sie dürften lediglich den Titel als Steuerberater nicht mehr tragen.

Hilfsweise bemerkt der Ministerrat, daß auch eine weitergehende Vereinheitlichung der Dienstleistungsberufe in den Bereichen Buchhaltung und Steuerwesen angestrebt werde. Mit dem Gesetz vom 22. April 1999 sei außerdem ein «institutsübergreifender Ausschuß» eingesetzt worden, der die Vereinheitlichung der verschiedenen Institute werde erörtern können. Der Gesetzgeber habe sich also für eine allmähliche Aufhebung der Unterschiede zwischen den buchhalterischen und steuerlichen Berufen entschieden.

A.4.4. Nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1796 beruhe der Standpunkt des Ministerrates, daß die gleichzeitige Mitgliedschaft im I.E.C. und im Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen (nachstehend auch: I.P.C.F.) nicht erlaubt sei, auf einer Auslegung, die nicht auf dem Gesetzestext beruhe.

Angesichts dessen, daß der Gesetzgeber eine Vereinheitlichung aller Institute anstrebe, sei es logisch, das Gesetz so auszulegen, daß eine gleichzeitige Mitgliedschaft sehr wohl möglich sei. Da das Gesetz nach Darlegung des Ministerrates nur die Verwendung des Titels als Steuerberater regele und nicht die Ausübung der Tätigkeiten als Steuerberater, sei es nach Auffassung des Klägers auch logisch, die zugelassenen Buchhalter, die die Bedingungen erfüllten, zur Mitgliedschaft im I.E.C. zuzulassen.

Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 bemerkt, daß im Unterschied zu den Berufen, in denen Unvereinbarkeiten gelten würden, kein Interessenkonflikt in der gleichzeitigen Ausübung der Berufe als zugelassener Buchhalter und Steuerberater bestehe. Ein zugelassener Buchhalter, der die Zulassung zum Tragen des Titels als Steuerberater beantrage, bekunde den Willen, sich an die berufsethischen Verpflichtungen sowohl des I.E.C. als auch des I.P.C.F. zu halten. Die *ratio legis*, die eine Unvereinbarkeit notwendig machen würde, liege in diesem Falle nicht vor.

Die Auslegung des I.E.C., wonach nur die Buchprüfer ihren Titel mit demjenigen als Steuerberater kombinieren könnten, sei gegenüber den zugelassenen Buchhaltern diskriminierend. In dieser Auslegung könnten

die zugelassenen Buchhalter nur noch eine Anerkennung als «Steuersachverständiger» erhalten, was einen geringeren Bereich abdecke als denjenigen des Steuerberaters.

Nach Darlegung des Klägers führe die heutige Regelung paradoxerweise dazu, daß ein Steuerpflichtiger, der sich an einen zugelassenen Buchhalter wende, zwar die Dienstleistungen eines Steuerberaters erhalten könne, jedoch nicht den Schutz, der mit der Dienstleistung durch einen Inhaber des Titels als Steuerberater einhergehe. Der Gesetzgeber entziehe den zugelassenen Buchhaltern das Recht, ihrer Kundschaft durch Führen des Titels als Steuerberater kundzutun, daß ihre Dienstleistung unter den Bedingungen erbracht werde, die den Steuerpflichtigen eine qualitative und berufsethische Aufsicht gewährleisten.

Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 schlußfolgert, daß es diskriminierend sein würde, wenn nicht die Absicht bestanden hätte, die Steuerpflichtigen zu schützen, sondern den Buchprüfern ein Monopol auf dem Gebiet der Steuerberatung zu erteilen.

A.4.5. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 schließen sich in ihrem Erwiderungsschriftsatz dem Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 an.

Die letztgenannten klagenden Parteien antworten auf den Schriftsatz des Ministerrates, daß weder im Gesetz vom 22. April 1999 noch in dessen Vorarbeiten zu lesen sei, daß ein Buchhalter sich entscheiden müsse oder daß nur die Mitgliedschaft in einem Institut erlaubt sei. Ebenso wenig stehe geschrieben, daß ein Buchhalter, der sich in die Liste der Steuerberater eintragen lassen wolle und der die Bedingungen erfülle, seines Lebensunterhaltes als selbständiger Buchhalter beraubt werden dürfe.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 beharren darauf, daß die angefochtenen Bestimmungen diskriminierend seien, insofern sie in dem Sinne ausgelegt würden, daß die Eintragung der Buchhalter in die Liste der Steuerberater beinhalte, daß sie auf ihren Titel als zugelassene Buchhalter verzichteten. Nach ihrer Darlegung könne der Umstand, daß ein selbständiger Buchhalter Mitglied eines anderen Institutes sei, es nicht rechtfertigen, daß er sich nicht als Steuerberater profilieren dürfe. Die Aufsicht sowohl durch das I.E.C. als auch durch das I.P.C.F. biete den Steuerpflichtigen zusätzliche Garantien. Ein Steuerberater, der auch den Titel als zugelassener Buchhalter trage, unterliege für seine steuerlichen Tätigkeiten dem I.E.C. und für seine buchhalterischen Tätigkeiten dem I.P.C.F.

Nach Darlegung der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 stehe die Verweigerung einer Eintragung mit der Begründung, daß jemand auch zufällig Mitglied eines anderen Institutes sei, auch im Widerspruch zu der anderen Zielsetzung des Gesetzgebers, die darin bestehe, die Annäherung zwischen den verschiedenen Instituten zu begünstigen.

Sie sind der Auffassung, daß ein etwaiges Verbot des gleichzeitigen Tragens der Titel als Steuerberater und als zugelassener Buchhalter nicht nur ungerechtfertigt sei, sondern auch unverhältnismäßig angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers. Die einzige gesetzmäßige Weise, sich als hochqualifizierter Spezialist in Steuerangelegenheiten zu profilieren, werde ihnen entzogen, obwohl sie die vorgeschriebenen Bedingungen erfüllten.

A.4.6. Das Institut der Buchprüfer und Steuerberater ist der Auffassung, es könne schwerlich die Rede von einer Diskriminierung zwischen einerseits den zugelassenen Buchhaltern oder zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen und andererseits den Buchprüfern sein, da ein zugelassener Buchhalter, der die gesetzlichen Bedingungen erfülle, um Steuerberater zu werden, gleichzeitig die gesetzlichen Bedingungen erfülle, um Buchprüfer zu werden, weil diese Bedingungen gemäß Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999 die gleichen seien.

«Jemand, der zugelassener Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständiger ist, kann also, wenn er die gesetzlichen Bedingungen erfüllt, um Steuerberater zu werden, neben dem Titel als Steuerberater auch den Titel als Buchprüfer erhalten und seine Tätigkeiten unter diesem doppelten Titel fortsetzen. Er muß jedoch auf seinen Titel als zugelassener Buchhalter oder als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger verzichten, was jedoch keinesfalls diskriminierend ist, da er die Möglichkeit hat, neben dem Titel als Steuerberater denjenigen als Buchprüfer zu erhalten, und dieser letztgenannte Titel es ihm gestattet, seine Tätigkeiten als Buchhalter fortzusetzen.» Dieser Verzicht sei nach Auffassung des I.E.C. notwendig, da der Gesetzgeber das Statut des Steuerberaters demjenigen des Buchprüfers angeglichen habe und das Statut des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen des zugelassenen Buchhalters, dies im Hinblick auf eine Transparenz der Dienstleistungen im Steuerwesen.

In ihrem Erwidierungsschriftsatz präzisiert die intervenierende Partei, die obenerwähnte These gelte lediglich für zugelassene Buchhalter, die außerhalb der Übergangsregelung von Artikel 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 den Titel als Steuerberater zu erhalten wünschten, und nicht für zugelassene Buchhalter, die den Titel als Steuerberater auf der Grundlage dieser Übergangsregelung beantragten, wie dies der Fall sei für einige der klagenden Parteien.

Zugelassene Buchhalter, die den Titel als Steuerberater auf der Grundlage der Übergangsregelung erhielten, ohne die Erfordernisse von Artikel 19 Nr. 4 (Praktikum) und Nr. 5 (Befähigungsprüfung) erfüllen zu müssen, erfüllten nicht die Bedingungen, um den Titel als Buchprüfer zu erhalten, während sie hingegen auf ihren Titel als zugelassene Buchhalter verzichten müßten. Dies stehe jedoch nach Darstellung des I.E.C. nicht im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung; die vom Gesetzgeber gewollte Transparenz der Dienstleistungen im Steuerwesen wäre zunichte gemacht, wenn eine besondere Kategorie von Personen die Titel als zugelassener Buchhalter und als Steuerberater gleichzeitig tragen würde. Das Verbot des gleichzeitigen Tragens dieser Titel stehe im Verhältnis zum angestrebten Ziel der Transparenz, da es lediglich eine Auswirkung habe auf die zugelassenen Buchhalter, die die zeitweilige Übergangsregelung in Anspruch nähmen.

A.4.7. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 erwidert in Bezug auf die intervenierende Partei, daß die beiden Kategorien von Personen (die Buchprüfer und die zugelassenen Buchhalter), die das gleiche Ziel verfolgten, nämlich den Erwerb des Titels als Steuerberater, auf die gleiche Weise behandelt werden müßten. Alle Personen, die die Zulassungsbedingungen erfüllten, müßten auf die gleiche Weise den zweiten Titel erhalten können, was derzeit nicht der Fall sei.

Nach Darlegung der Kläger sei das Ausbildungsniveau eines Buchprüfers, der den Antrag auf Zuerkennung eines zweiten Titels als Steuerberater stelle, nicht relevant, da ein Buchhalter ein gleiches Ausbildungsniveau nachweisen müsse, um den Titel als Steuerberater zu erhalten.

Es liege somit sehr wohl eine Diskriminierung vor, insofern ein Buchhalter nach der Auslegung des I.E.C. den Titel als Steuerberater nur dann erwerben könne, wenn er auf seine Eigenschaft als zugelassener Buchhalter verzichte.

A.4.8. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 führt an, daß das I.E.C. nunmehr den angefochtenen Bestimmungen eine andere Auslegung verleihe, wenn es behaupte, daß ein zugelassener Buchhalter, der den Titel als Steuerberater erwerbe, seine Tätigkeiten als Buchhalter weiterführen könne, da er ebenfalls in die Liste der Buchprüfer aufgenommen werden könne, weil die diesbezüglichen Bedingungen die gleichen seien wie diejenigen in Bezug auf Steuerberater.

Der Kläger verweist darauf, daß das I.E.C. vorher niemals die Möglichkeit erwähnt habe, den Titel als Buchprüfer zu erhalten, und daß erst in einem Brief vom 21. Dezember 1999 - nach dem Einreichen seiner Klage - die Rede von einem System der «Übergangsmöglichkeiten» («*passerelles*») zwischen dem I.E.C. und dem I.P.C.F. gewesen sei. Die neue Auslegung des I.E.C. sei nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1798 nicht mehr diskriminierend.

Er halte jedoch seine Klage aufrecht, insofern die angefochtenen Bestimmungen weiterhin in dem Sinne ausgelegt würden, daß sie die Eintragung der zugelassenen Buchhalter, die alle Bedingungen für die Eintragung in die Liste als Steuerberater erfüllten, ausschlossen, insofern sie auf ihre Anerkennung als Buchhalter verzichten müßten, ohne sich gleichzeitig als Buchprüfer eintragen zu können im Rahmen des in Ausführung von Artikel 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 vorgesehenen Übergangssystems.

A.4.9. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801, denen sich die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 anschlossen, fechten die Argumente des I.E.C. an.

Die These der intervenierenden Partei, wonach keine Diskriminierung vorliege, da ein zugelassener Buchhalter, der die Bedingungen erfülle, um Steuerberater zu werden, gleichzeitig die Bedingungen erfülle, um Buchprüfer zu werden, sei gemäß den klagenden Parteien für die jetzigen zugelassenen Buchhalter sicherlich nicht aufrechtzuerhalten, da das Übergangssystem im Sinne von Artikel 60 § 1 lediglich auf den Titel als Steuerberater und nicht auf denjenigen als Buchprüfer Anwendung finde. Zugelassene Buchhalter, die Buchprüfer werden wollten, müßten erneut ein Praktikum absolvieren und eine Befähigungsprüfung bestehen. « Für jemanden, der voll im Berufsleben steht, ist dies in den meisten Fällen - und sicherlich, wenn er bereits ein fortgeschrittenes Alter erreicht hat - nicht mehr möglich. »

In bezug auf die gegen die Bestimmungen im Zusammenhang mit der geforderten Berufserfahrung und den Diplomen gerichteten Klagegründe

A.5.1. Verschiedene klagende Parteien beantragen die Nichtigerklärung von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.5.2.1. Die Kläger in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1799 und 1800 führen in einem zweiten Klagegrund den Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, indem Artikel 60 den König ermächtige, während einer Übergangszeit Zulassungsbedingungen zum Titel als Steuerberater festzulegen, die vom Gesetz vom 22. April 1999 abwichen, und ihn auf dieser Grundlage ermächtige, durch einen königlichen Erlass festzulegen, daß nur die Buchprüfer Diplome aufweisen «oder» Berufserfahrung haben müßten, während andere sowohl Diplome als auch Berufserfahrung aufweisen müßten.

Nach Auffassung der Kläger gebe es keinen vernünftigen Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zwischen dem angestrebten Ziel, das darin bestehe, während einer Übergangszeit denjenigen, die den Beruf als Steuerberater ausübten, die Möglichkeit zu bieten, den Titel als Steuerberater zu erwerben, ohne die Bedingungen von Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999 erfüllen zu müssen, und dem eingesetzten Mittel, das für die Buchprüfer lediglich eine Berufserfahrung von fünf Jahren verlange und für andere darüber hinaus bestimmte Diplombedingungen auferlege.

A.5.2.2. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 führt in seinem ersten Klagegrund ebenfalls den Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung durch Artikel 60 an, indem er den König ermächtige, die Buchprüfer von jeder Diplombedingung zu befreien, während alle anderen Personen nicht nur Berufserfahrung, sondern auch ein Diplom aufweisen müßten, um als Steuerberater zugelassen werden zu können.

Er bemerkt, daß bei der Gründung des Instituts der Buchprüfer vor fünfzehn Jahren ebenfalls eine Übergangsregelung vorgesehen worden sei, wobei diejenigen, die eine sechsjährige Berufserfahrung aufgewiesen hätten, von jeglicher Diplombedingung befreit worden seien, so daß es Buchprüfer gebe, die nie ein Diplom hätten vorlegen müssen.

A.5.2.3. In einem einzigen Klagegrund führt auch die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung sowohl durch Artikel 60 als auch durch Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 des Gesetzes vom 22. April 1999 an.

Der klagenden Partei zufolge sei der Umstand, daß die Buchprüfer damals ohne jegliches Diplomerfordernis, nur aufgrund ihrer Berufserfahrung in die Liste der Buchprüfer hätten aufgenommen werden können und jetzt aufgrund ihrer Eigenschaft als Buchprüfer erneut ohne Diplomerfordernis die Eigenschaft als Steuerberater erwerben könnten, diskriminierend angesichts anderer Personen, die schon seit Jahren in Buchhaltungs- und Steuerberufen tätig seien, insbesondere als Steuerberater, die sich aber weder auf die Eigenschaft als Buchprüfer berufen könnten, noch die erforderlichen Diplomvoraussetzungen erfüllten.

Die klagende Partei ist der Auffassung, daß zur Genüge ersichtlich werde, daß die unterschiedliche Behandlung angesichts der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung nicht gerechtfertigt sei. Ihrerseits stehe

zumindest fest, daß keine angemessene Verhältnismäßigkeit zwischen der angefochtenen Bestimmung und dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck vorliege.

A.5.3.1. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß der in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799 und 1800 angeprangerte Unterschied sich nicht aus dem angefochtenen Artikel 60 § 1 ergebe, sondern aus dem königlichen Erlaß vom 4. Mai 1999 über das Institut der Buchprüfer und Steuerberater, wofür der Hof nicht zuständig sei. Es könne nicht davon ausgegangen werden, daß die Gesetzesbestimmung den König ermächtige, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung zu verstoßen.

Hilfsweise führt der Ministerrat an, daß kein Verstoß gegen die obenerwähnten Verfassungsartikel vorliege; der Gesetzgeber habe die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit mit Bedingungen verknüpfen können, so wie er es in Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999 getan habe. Diese Zulassungsbedingungen, einschließlich der durch den königlichen Erlaß vom 22. November 1990 festgelegten Diplombedingungen, seien objektiv, vernünftig gerechtfertigt und verhältnismäßig zur Zielsetzung, die darin bestehe, nur Personen zuzulassen, die die Qualitätsbedingungen erfüllten, die heute einem Steuerberater auferlegt würden.

Nach Darlegung des Ministerrates übersähen die Kläger, daß auch Personen, die auf der Liste der Buchprüfer eingetragen seien, Diplombedingungen erfüllen müßten, die in Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 22. November 1990 über die Diplome der Bewerber als Buchprüfer und der Bewerber als Steuerberater festgelegt seien.

In bezug auf die besondere Kategorie der Buchprüfer, die bereits bei der Gründung des Instituts der Buchprüfer ohne irgendeine Diplombedingungen eingetragen worden seien und die in den Genuß der angefochtenen Übergangsmaßnahme gelangen könnten, bemerkt der Ministerrat, daß diese Personen bereits seit fünfzehn Jahren den Beruf ausgeübt hätten unter Aufsicht des Institutes, insbesondere hinsichtlich der Berufsethik und der ständigen Weiterbildung.

A.5.3.2. Der Ministerrat antwortet in ähnlicher Weise auf die Klage in der Rechtssache Nr. 1805, wobei er präzisiert, daß der in dieser Rechtssache vorgebrachte Klagegrund zwar auch Artikel 19 anfechte, jedoch in Wirklichkeit nur gegen die Bestimmungen in Ausführung von Artikel 60 § 1 gerichtet sei.

A.5.4. Das Institut der Buchprüfer und Steuerberater ist der Auffassung, daß Artikel 60 an sich nichts enthalte, was im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung stehen würde, und daß der Umstand, daß Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 4. Mai 1999 über das Institut der Buchprüfer und Steuerberater diskriminierend sein solle - *quod non* -, noch kein Grund sei, zu schlußfolgern, daß die angefochtene Gesetzesbestimmung verfassungswidrig wäre.

Nur für den Fall, daß der Hof urteilen würde, die Verfassungsmäßigkeit der Ausführungsbestimmung würde sich auf die Verfassungsmäßigkeit der Gesetzesbestimmung auswirken, führt die intervenierende Partei an, daß Artikel 2 des obenerwähnten Erlasses nicht diskriminierend sei. In der Hauptsache sei nach Auffassung des I.E.C. kein Vergleich möglich zwischen Buchprüfern, die schon fünfzehn Jahre lang unter Aufsicht ihren Beruf ausübten, und anderen Personen. Hilfsweise bestehe in jedem Fall eine objektive und vernünftige Rechtfertigung, um die erstgenannte Kategorie von Personen zuzulassen, dies im Gegensatz zu den Personen, die nicht in die Liste der Buchprüfer eingetragen worden seien. Da vor dem Gesetz vom 22. April 1999 jeder ohne irgendeine Aufsicht Tätigkeiten als Steuerberater habe ausüben können, sei selbst eine langfristige Berufslaufbahn nicht geeignet, ausreichende Garantien in bezug auf die Kenntnisse der betreffenden Person zu bieten. Die eingesetzten Mittel seien daher verhältnismäßig zum angestrebten Ziel, das darin bestehe, es nur qualifizierten Personen zu erlauben, während der Übergangszeit den gesetzlich geschützten Titel zu erhalten.

A.5.5. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1796 führt an, daß der angeprangerte Unterschied sehr wohl durch das Gesetz selbst ermöglicht werde. Die Klageschrift richte sich nicht gegen einen Ausführungserlaß, sondern gegen Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999, da diese Bestimmung eine diskriminierende Ausführungsbestimmung ermögliche.

A.5.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 bemerkt in ihrem Schriftsatz, daß Buchprüfer nur nebenher Beratungen in Steuerangelegenheiten erteilen dürften (Artikel 78 Nr. 5 des Gesetzes vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision). Nach ihrer Auffassung bleibe es diskriminierend, daß es Buchprüfer gebe, die nie ein Diplom hätten vorlegen müssen und nun auf der Grundlage der Berufserfahrung - wobei sie nur nebenher mit Steuerangelegenheiten beschäftigt gewesen seien - den Titel als Steuerberater erhalten könnten, dies im Gegensatz zu Personen, die sich auf eine langjährige Berufstätigkeit als Steuerberater mit oder ohne Aufsicht berufen könnten, jedoch diesen Titel nicht erwerben könnten, weil sie nicht über das erforderliche Diplom verfügten.

Dieser Unterschied finde nach Auffassung der klagenden Partei sehr wohl seinen Ursprung in Artikel 19 (teilweise) und in Artikel 60 §1 des Gesetzes vom 22. April 1999. Sie erkenne an, daß man sich für eine verfassungskonforme Auslegung entscheiden müsse, doch ihrer Auffassung nach müsse auch auf die Auslegung geantwortet werden, die der König der Ihm verliehenen Ermächtigung erteilt habe. «Die Verfassungswidrigkeit des Erlasses, oder vielmehr die Auslegung, die der König der Ihm durch das Gesetz verliehenen Ermächtigung erteilt hat, läßt auf deren Gesetzwidrigkeit schließen.» Eine Gesetzesbestimmung, die es dem König erlaube, eine diskriminierende Ausführungsmaßnahme zu ergreifen, sei selbst diskriminierend.

Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 streitet nicht ab, daß der Gesetzgeber die Ausübung bestimmter Berufstätigkeiten mit Bedingungen verbinden und diese Ausübung von der Eintragung in eine Liste abhängig machen könne, und auch nicht, daß bestimmte Diplombedingungen auferlegt würden, betrachtet es jedoch als diskriminierend, daß Personen, die nicht Buchprüfer seien und den Titel als Steuerberater erhalten möchten, Diplombedingungen auferlegt würden, während dies für Buchprüfer nicht notwendig sei. «Während der Ministerrat behauptet, es sei normal, daß Personen, die nicht Buchprüfer seien, bestimmte Diplombedingungen erfüllen müßten, dies in Verhältnismäßigkeit zur Zielsetzung, nämlich Qualitätsgarantien vorzusehen, soll dies nicht notwendig sein für Buchprüfer, die nie irgendeine Diplombedingung haben erfüllen müssen? »

Die Klägerin bemerkt auch, daß die Stellungnahme des Hohen Rates für Wirtschaftsberufe beiseite geschoben worden sei; darin sei angeregt worden, als Übergangsmaßnahme für Personen, die nicht Buchprüfer seien, keine Diplombedingungen aufzuerlegen, sondern vielmehr fünfzehn Jahre Berufserfahrung.

Sie schlußfolgern, daß es keine vernünftige Rechtfertigung für die ungleiche Behandlung gebe und daß die angefochtenen Artikel als solche im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung stünden. Es heiße zwar, das Gesetz regle nur den Titel, doch die Klägerin ist der Auffassung, ihren Beruf nicht mehr auf selbständiger Basis ausüben zu können, was eine schwere Einschränkung ihrer beruflichen Möglichkeiten bedeute.

A.5.7. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 schließen sich in ihrem Erwidierungsschriftsatz dem Standpunkt der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1805 an.

Rechtssache Nr. 1802

Erster Klagegrund

A.6.1.1. In einer ersten Reihe von Beschwerden beantragt der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 die Nichtigerklärung des gesamten Gesetzes vom 22. April 1999.

Er bemängelt, daß die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates um eine «dringende Behandlung gemäß Artikel 80 der Verfassung» gebeten worden sei. Nach Auffassung des Klägers verstoße das angefochtene Gesetz gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, «da die Einschränkung, die der Gesetzgebungsabteilung des Staates auferlegt wurde, für das Unterscheidungskriterium im Vergleich zur ordentlichen Gesetzgebung keine objektive und vernünftige Rechtfertigung aufweist und diese Rechtfertigung nicht im Verhältnis zur Zielsetzung und zu den Folgen der betreffenden Maßnahme steht.»

Nach seiner Auffassung sei es ebenfalls diskriminierend, daß durch die Gründung des I.P.C.F. durch Artikel 43 des angefochtenen Gesetzes «den Rechtsuchenden auf unverantwortliche Weise Rechtsmittel entzogen werden».

Er bemängelt auch, daß keine «Regelung über interne und externe zugelassene I.P.C.-Buchhalter besteht», und ist der Auffassung, daß diese «Gesetzeslücke» gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße.

A.6.1.2. Der Ministerrat bemerkt, daß der Hof nicht dafür zuständig sei, Gesetze zu tadeln, weil angeblich keine Stellungnahme beim Staatsrat beantragt worden sei. Hilfsweise stellt der Ministerrat fest, daß der Kläger sich irre, wenn er behaupte, Artikel 80 der Verfassung gebe Anlaß zu einer dringlichen Stellungnahme des Staatsrates. Nach Darlegung des Ministerrates sei weder zu erkennen, welche Diskriminierung der Kläger anführe, noch auf welche Weise er benachteiligt werde.

In bezug auf die Gründung des I.P.C.F. durch Artikel 43 antwortet der Ministerrat, daß der Kläger nicht nachweise, von welchem Behandlungsunterschied er betroffen sei und worin die Diskriminierung bestehe.

Der Ministerrat stelle sich auch Fragen über das Interesse des Klägers, was die Beschwerde im Zusammenhang mit der Gesetzeslücke in Bezug auf interne und externe Buchhalter betreffe. Der Kläger weise nicht nach, auf welche Weise dieser Behandlungsunterschied ihn persönlich betreffe und inwiefern er einen Verstoß gegen die angeführten Bestimmungen bilden würde. Noch mehr hilfsweise erklärt der Ministerrat, daß der Hof keine Nichtigerklärung aussprechen könne, da der vermeintliche Verstoß Folge einer Gesetzeslücke sei.

A.6.1.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erwidert, daß seine Verteidigung nicht die gleiche Qualität aufweisen könne wie in dem Fall, wo die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates ihre Aufgaben ordnungsgemäß hätte ausführen können.

Er prangere an, daß das I.P.C.F. auf Ersuchen einer Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht (VoG) gegründet worden sei, die nicht die durch das VoG-Gesetz vorgeschriebenen Veröffentlichungsbedingungen erfülle, und daß er nie die Gelegenheit gehabt habe, seine Beschwerden vor irgendeiner Gerichtsbarkeit darzulegen.

Er bemängle auch, daß Artikel 5 des Gesetzes vom 22. April 1999 externe und interne Buchprüfer und Steuerberater zulasse, daß jedoch die Buchhaltung sowie die Buchhaltung und das Steuerwesen in einem untergeordneten Zusammenhang ausgeschlossen seien.

Zweiter Klagegrund

A.7.1. Dieser Klagegrund ist gegen die Artikel 18, 46 Absatz 2 und 58 des Gesetzes vom 22. April 1999 gerichtet.

Nach Darlegung der Kläger verstießen diese Bestimmungen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, « insofern die Bezeichnung der Handelstätigkeit eine Verwechslung mit dem Titel als Steuerberater oder mit dem Titel als Buchhalter-Steuersachverständiger schafft ». Nach seinem Dafürhalten verstoße Artikel 58 gegen die gleichen Verfassungsartikel, « insofern ein mit dem Begriff des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen Verwechslung schaffender Begriff mit einer Haftstrafe geahndet werden kann, während ein mit dem Begriff des Steuerberaters Verwechslung schaffender Begriff nicht mit einer Haftstrafe geahndet wird ».

A.7.2. Der Ministerrat bemerkt, daß der Kläger weder den Titel als Steuerberater noch denjenigen als Buchhalter-Steuersachverständiger führe und daß er nicht persönlich und direkt betroffen sei.

A.7.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erklärt, sehr wohl ein Interesse am Klagegrund zu haben, da er eine Handelstätigkeit ausübe, die die Buchprüfer und Steuerberater ebenfalls ausübten. « Das Problem liegt jedoch darin, daß für diese Handelstätigkeit eine allgemeine Bezeichnung verwendet wird, die für die Mitglieder der Institute als ein geschützter Titel gilt, und daß diese Bezeichnung für die Nichtmitglieder Anlaß zu Korrektionalstrafen gibt, auch wenn diese Bezeichnung verwirrend wäre. »

Dritter Klagegrund

A.8.1. In diesem Klagegrund fordert der Kläger die Nichtigerklärung der Artikel 2 und 43 des Gesetzes vom 22. April 1999 wegen Verstoßes gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, « insofern die Praktiker des Steuerrechts in das Verzeichnis einer Einrichtung der Praktiker des Buchführungsrechtes eingetragen sein müssen und keine getrennte Einrichtung gründen dürfen [...] ».

A.8.2. Der Ministerrat erwidert, daß es der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers gewesen sei, den Beruf als Steuerberater zu organisieren und dessen Titel zu schützen. Der Umstand, daß die Steuerberater im Institut der Buchprüfer und Steuerberater untergebracht würden, beeinträchtige nach Ansicht des Ministerrates keinesfalls die spezifische Art und Funktion der Steuerberater.

A.8.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erachtet es als befremdlich, daß man für den Schutz der Buchprüfer und der Steuerberater nicht das « Verhaegen-Gesetz » (Rahmengesetz vom 1. März 1976 zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe) angewandt habe, sondern zwei verschiedene Gesetze (das Gesetz vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision und das Gesetz vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen) angenommen habe.

Vierter Klagegrund

A.9.1. Nach Darlegung der Kläger verstoße Artikel 50 § 1 Nr. 3 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem der Beitrag der Steuerberater festgelegt werde durch die Generalversammlung und derjenige der Buchhalter-Steuersachverständigen durch den Nationalen Rat. Gegen dieselben Verfassungsartikel werde auch verstoßen durch Artikel 58 Absatz 2, insofern er die « Exekutivkammer ermächtige, bei Nichtzahlung des Beitrags die Mitglieder aus dem Verzeichnis zu streichen [...] ».

A.9.2. Der Ministerrat reagiert auf die gleiche Weise wie in bezug auf den zweiten Klagegrund (A.7.2).

A.9.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 wiederholt seine Darlegungen in bezug auf den zweiten Klagegrund. Er erklärt, daß er « aus dem Verzeichnis gestrichen wurde, weil er gegen den übertrieben hohen und einheitlichen Beitrag protestieren wollte ».

Fünfter Klagegrund

A.10.1. In diesem Klagegrund bemängelt der Kläger, daß es eine ähnliche Bestimmung wie die von Artikel 19 Nr. 6, wonach die Steuerberater einen Eid ablegen müßten, nicht für die zugelassenen Buchhalter und die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen gebe.

A.10.2. Nach Darlegung des Ministerrates habe der Kläger kein Interesse an diesem Klagegrund.

Zur Hauptsache vertritt der Ministerrat den Standpunkt, daß der Gesetzgeber den externen Buchprüfer und Steuerberatern, die in voller Unabhängigkeit tätig seien und eine Kontrollfunktion hätten, den Eid auferlegen könne.

Der Ministerrat bemerkt auch, daß der Kläger nicht die Tatsache anprangere, daß die externen Buchprüfer und Steuerberater den Eid ablegen müßten, sondern vielmehr, daß die Buchhalter dies nicht tun müßten, so daß er eine Gesetzeslücke anprangere, die nicht Anlaß zur Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung sein könne.

A.10.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erklärt, sehr wohl ein Interesse an diesem Klagegrund zu haben, da er « noch zu Recht rehabilitiert werden kann ». Er erklärt, es sei nirgendwo ersichtlich, daß für die in Artikel 37 vorgesehene Tätigkeit ein Eid abzulegen sei.

Sechster Klagegrund

A.11.1. In diesem Klagegrund wird die Nichtigerklärung von Artikel 50 § 1 Nr. 1 wegen Verstoßes gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung gefordert, da Buchhalter-Steuersachverständige ihre berufliche Zivilhaftung durch einen vom Nationalen Rat des Berufsinstituts genehmigten Versicherungsvertrag decken lassen müßten, während es für Steuerberater eine ähnliche Bestimmung nicht gebe.

A.11.2. Nach Auffassung des Ministerrates sei dieser Klagegrund faktisch mangelhaft; die externen Buchprüfer und externen Steuerberater müßten ihre Zivilhaftung ebenfalls versichern (Artikel 33 des Gesetzes vom 22. April 1999). Interne Buchprüfer oder Steuerberater müßten dies nicht tun, ebensowenig wie interne Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständige.

A.11.3. Nach dem Dafürhalten der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 gebe es keinen Grund, den internen Betriebsjuristen, Steuerberatern, Buchhaltern sowie Buchhalter-Steuersachverständigen nicht die gleiche Versicherungspflicht aufzuerlegen wie den externen.

Siebter Klagegrund

A.12.1. Dieser Klagegrund ist gegen Artikel 53 des Gesetzes vom 22. April 1999 gerichtet, durch den ein institutsübergreifender Ausschuß geschaffen wird.

« Da diese Maßnahme einen Interessenkonflikt nicht ausschließt, daß beispielsweise der Präsident des I.P.C.F. [...] kein Buchprüfer sein [darf], verletzt diese Bestimmung den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung [...] », führt der Kläger an.

A.12.2. Nach Darlegung des Ministerrates weise der Kläger weder nach, inwiefern diese Bestimmung ungünstig für ihn sei, noch, inwiefern der angebliche Interessenkonflikt einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung darstellen würde. Der Ministerrat führt ferner an, daß man nicht von einer Vermutung des Interessenkonfliktes ausgehen könne.

A.12.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erwidert, daß die Gefahr eines Interessenkonfliktes sehr groß sei, da die Präsidenten des I.P.C.F. ebenfalls Buchprüfer seien und nicht nur zugelassene Buchhalter.

Achter Klagegrund

A.13.1. In diesem Klagegrund merkt der Kläger an, daß den Buchhalter-Steuersachverständigen durch Artikel 52 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. April 1999 eine Frist von sechs Monaten zugestanden werde, um ihre Eintragung in die Übergangsregelung zu betragen, im Gegensatz zu der in Artikel 60 § 1 vorgesehenen Frist von achtzehn Monaten. Der Kläger führt einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, insofern den Buchhalter-Steuersachverständigen nicht die gleiche Frist gewährt werde wie den Buchprüfer.

Er führt auch einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, « insofern die angefochtenen Bestimmungen für die Steuerberater nicht die gleichen flexiblen Übergangsbestimmungen enthalten wie seinerzeit für die Buchprüfer [...] », und auch, insofern sie « für die Buchhalter-Steuersachverständigen nicht die gleichen flexiblen Übergangsmaßnahmen enthalten wie seinerzeit für die Buchhalter [...] ».

A.13.2. In bezug auf den ersten Teil des Klagegrunds erklärt der Ministerrat, daß es grundsätzlich dem Gesetzgeber obliege, das Datum des Inkrafttretens von Gesetzen zu bestimmen. Es obliege auch dem Gesetzgeber, die Übergangszeit festzulegen, die er als nützlich erachte. Die Frist von sechs Monaten sei gemäß dem Ministerrat nicht unvernünftig kurz für Personen, deren Beruf bereits geregelt und geschützt gewesen sei, im Vergleich zu den Steuerberatern, deren Titel vorher nicht geschützt gewesen sei.

In bezug auf den zweiten Teil verweist der Ministerrat darauf, daß der Hof sich bereits mehrfach für unzuständig erklärt habe, zeitlich unterschiedliche Regelungen anhand des Gleichheitsgrundsatzes zu prüfen. Zuvor bestehende Übergangsmaßnahmen könnten nämlich nicht ohne weiteres mit den nun eingeführten Übergangsmaßnahmen verglichen werden.

A.13.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 verweist darauf, daß nur der Titel als « zugelassener I.P.C.-Buchhalter » geschützt gewesen sei, jedoch weder der Titel als Buchhalter-Steuersachverständiger noch derjenige als Steuerberater.

Er führt auch an, daß die angeprangerte Diskriminierung nicht so sehr in der unterschiedlichen Behandlung der Steuerberater (achtzehn Monate) und der Buchhalter-Steuersachverständigen (sechs Monate) bestehe, sondern vielmehr in der unterschiedlichen Behandlung für das Führen des Titels als Buchprüfer und « zugelassener I.P.C.-Buchhalter ».

Neunter Klagegrund

A.14.1. In diesem letzten Klagegrund wird ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung durch die Artikel 38, 49 und 50 § 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 angeführt, aus denen nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1802 hervorgehe, daß « ein Praktiker des Steuerrechtes zunächst beweisen muß, daß er gleichzeitig das Buchhaltungsrecht praktiziert, bevor er rechtmäßig das Steuerrecht praktizieren darf, und zur Anerkennung als zugelassener Buchhalter zunächst ein Praktikum absolvieren muß », während « seinerzeit keinerlei Nachweis in bezug auf das Steuerwesen vorgelegt werden mußte » und die Buchprüfer nur nebenher eine Beratung in Steuerangelegenheiten erteilen.

A.14.2. Der Ministerrat bemerkt, daß das Gesetz vom 22. April 1999 nicht den Beruf als Steuerberater schütze, sondern lediglich das Führen seines Titels. Nach Auffassung des Ministerrates könne der Kläger seinen Beruf durchaus weiterhin ausüben, ohne dafür eingeschrieben zu sein.

In bezug auf den Vergleich mit der « seinerzeitigen » Zulassung als Buchhalter und Buchprüfer verweist der Ministerrat auf seine Widerlegung des vorangehenden Klagegrunds.

A.14.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 verweist darauf, daß das Rahmengesetz vom 1. März 1976, das sowohl den Berufstitel als auch den Beruf als Buchhalter-Steuersachverständiger schütze, nicht aufgehoben

worden sei. Da Steuerberater und Buchhalter-Steuersachverständige die gleichen Tätigkeiten ausübten, sei es seines Erachtens nicht vernünftig, verschiedene Titel zu verwenden.

- B -

In bezug auf die Zulässigkeit und den Gegenstand der Klagen

B.1.1. In den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1805 wird die Nichtigerklärung der Artikel 16 bis 33 und von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen oder einiger dieser Bestimmungen beantragt.

Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 beantragt die Nichtigerklärung des obengenannten Gesetzes insgesamt oder der Artikel 2, 6, 18, 19 Nrn. 3 bis 6, 38, 43, 46 Absatz 2, 49, 50 § 1 Nrn. 1 und 3 und § 3, 52 § 1 Absatz 2, 53, 58 Absatz 2, 59 und 60 § 1.

B.1.2. Nach Darlegung des Ministerrates sei die Klage in der Rechtssache Nr. 1802 nicht zulässig wegen mangelnden Interesses, weil der Kläger nicht nachweise, wie die angefochtenen Bestimmungen ihn in ungünstigem Sinne betreffen könnten.

B.1.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802, der erklärt, von Beruf her Berater «für Steuer- und Sozialangelegenheiten» zu sein, kann von dem angefochtenen Gesetz in seiner Situation in ungünstigem Sinne betroffen sein, insofern er - in Ermangelung einer für ihn günstigen Übergangsregelung - nicht in Frage kommt, um einen der von ihm angestrebten geschützten Titel zu tragen und insofern er keine Berufstätigkeiten mehr ausüben darf, die durch die angefochtenen Bestimmungen bestimmten Kategorien von Personen vorbehalten werden.

Die Einrede der Unzulässigkeit wird abgewiesen.

B.1.4. Die Einrede des Ministerrates, wonach die Klagegründe in der Rechtssache Nr. 1802 undeutlich seien, wird bei der Prüfung dieser einzelnen Klagegründe behandelt.

In bezug auf die Klagegründe gegen die Bestimmungen, die dem gleichzeitigen Tragen des Titels als Steuerberater und als Buchhalter oder als Buchhalter-Steuersachverständiger im Wege stehen

B.2.1. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nm. 1796, 1798, 1799, 1800 und 1801 führen an, daß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen werde durch die Artikel 16 bis 33, und insbesondere durch Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999, insofern sich daraus ergebe, daß die zugelassenen Buchhalter nicht den Schutz des Titels als Steuerberater erhalten könnten, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchhalter zu verzichten, während Buchprüfer ihren Titel sehr wohl gleichzeitig mit demjenigen als Steuerberater tragen dürften.

B.2.2. Das Gesetz vom 22. April 1999 hat zwei Institute geschaffen, und zwar einerseits das Institut der Buchprüfer und Steuerberater (I.E.C.) und andererseits das Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen (I.P.C.F.).

Diese Institute überwachen auch die Ausbildung und ständige Organisation eines Korps von Spezialisten in den obenerwähnten Berufskategorien (Buchprüfer und/oder Steuerberater, zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger).

Die angefochtenen Artikel 16 bis 33 des Gesetzes vom 22. April 1999 enthalten die gemeinsamen Bestimmungen für Buchprüfer und Steuerberater (Titel III). Sie behandeln die Titel als Buchprüfer und Steuerberater (Kapitel I), das Praktikum für Buchprüfer und Steuerberater (Kapitel II) und die Ausübung der Funktionen als Buchprüfer und Steuerberater (Kapitel III).

Die klagenden Parteien fechten « insbesondere » Artikel 19 an, der festlegt, unter welchen Bedingungen das I.E.C. natürlichen Personen, die dies beantragen, die Eigenschaft « eines Buchprüfers und/oder eines Steuerberaters » zuerkennt.

In bezug auf den gleichzeitigen Besitz mehrerer Eigenschaften besagen die Absätze 2 und 3 von Artikel 19:

« Dieselbe Person kann nicht die Eigenschaft als Betriebsrevisor und als Steuerberater besitzen.

Die Eigenschaft als Buchprüfer kann jedoch einer Person mit der Eigenschaft als Betriebsrevisor verliehen werden. [...] »

Aus der Stellungnahme des intervenierenden Instituts der Buchprüfer und Steuerberater - der nicht durch den Ministerrat widersprochen wird - sowie aus den Aktenstücken geht hervor, daß das angefochtene Gesetz in dem Sinne ausgelegt wird, daß das Erwerben der Eigenschaft als Steuerberater den Verlust der Anerkennung als Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständiger mit sich bringt.

B.2.3. Gemäß den Vorarbeiten wird mit dem Gesetz vom 22. April 1999 bezweckt, « einerseits die Ausübung des steuerlichen Berufes zu regeln und andererseits die Annäherung zwischen den unterschiedlichen Strukturen, in denen die Wirtschaftsberufe organisiert sind, zu fördern » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 1). Im allgemeinen bezweckt der Gesetzgeber mit dem Schutz von Berufstiteln die Gewährleistung einer Dienstleistung von hoher Qualität für diejenigen, die die betreffenden Berufsausübenden in Anspruch nehmen. Insbesondere für Steuerberater wird die « Regelung des steuerlichen Berufes [...] sowohl hinsichtlich der Qualität als auch der Berufsethik zu einem besseren Schutz der Steuerpflichtigen und insbesondere zu einem geordneteren Ablauf ihrer Beziehungen zu den Steuererhebungsbehörden führen. In der Vergangenheit kam es allzu oft vor, daß Steuerpflichtige im guten Glauben Opfer der amateurhaften Arbeit gewisser unqualifizierter Steuerberater wurden » (ebenda, S. 2).

Unabhängig von der Regelung über die Betriebsrevisoren (Gesetz vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision) werden durch das angefochtene Gesetz zwei neue Berufstitel eingeführt, nämlich diejenigen als Steuerberater und als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger, neben den bereits geschützten Titeln als Buchprüfer (Artikel 69 ff. des obengenannten Gesetzes vom 21. Februar 1985) und als « zugelassener I.P.C.-Buchhalter » (königlicher Erlaß vom 19. Mai 1992 zum Schutz der Berufsbezeichnung und der Ausübung des Berufes als Buchhalter in Ausführung des Rahmengesetzes vom 1. März 1976).

Dem Antrag auf Einrichtung eines getrennten Instituts für Steuerberater wurde nicht stattgegeben (ebenda, Nr. 1923/1, SS. 2-3). Man entschied sich hingegen für eine Regelung in bezug auf Steuerberater, die sich an diejenige der Buchprüfer anlehnt, während das Statut der zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen der zugelassenen Buchhalter angeglichen ist.

Ein gemeinsames Institut der Buchprüfer und Steuerberater (I.E.C.) überwacht die Qualifikation, die Unabhängigkeit und die berufliche Rechtschaffenheit ihrer Mitglieder (Artikel 2), während diese Aufgabe in bezug auf die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-

Steuersachverständigen dem I.P.C.F. anvertraut wurde (Artikel 44). Der Gesetzgeber hat die Absicht bekundet, mit der Zeit zu einem einzigen Institut für alle obenerwähnten Berufe zu gelangen (ebenda, Nr. 1923/1, SS. 2 und 4; Nr. 1923/3, SS. 2-3).

Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit vorgesehen, zumindest in bestimmten Fällen mehr als einen Titel zu tragen; man kann gleichzeitig die Eigenschaft als Buchprüfer und diejenige als Betriebsrevisor besitzen (Artikel 19 Absatz 2). Die Eigenschaften als Betriebsrevisor und als Steuerberater sind hingegen nicht miteinander vereinbar (Artikel 19 Absatz 3). Daß ein Steuerberater gleichzeitig Buchprüfer sein kann und umgekehrt, ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut von Artikel 5 als auch aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 22. April 1999 (ebenda, Nr. 1923/1, S. 3).

In der angeführten Auslegung, die aus dem allgemeinen Geist des angefochtenen Gesetzes abgeleitet werden kann, verhindern die angefochtenen Bestimmungen, daß die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen, die sich für die Eigenschaft als Steuerberater entscheiden, ihre vorherige Eigenschaft behalten, während man die Eigenschaften als Buchprüfer und als Steuerberater durchaus gleichzeitig besitzen kann.

So betrachtet ergibt sich aus den angefochtenen Bestimmungen ein Behandlungsunterschied, wobei der Hof zu beurteilen hat, ob er gerechtfertigt ist.

B.2.4. Zwischen einerseits den Buchprüfern und andererseits den zugelassenen Buchhaltern und den zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen besteht ein objektiver Unterschied, der es vernünftigerweise rechtfertigt, daß die einen gleichzeitig den Titel als Steuerberater tragen dürfen und die anderen nicht. Dieser Unterschied hängt zusammen mit der Entscheidung des Gesetzgebers, das Statut als Steuerberater demjenigen des Buchprüfers anzugleichen sowie das Statut als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger demjenigen eines zugelassenen Buchhalters, und zwar jeweils mit einem eigenen Institut und einer eigenen Mitgliedschaft. Der Gesetzgeber war sich dessen bewußt, daß gewisse mögliche Nebeneffekte vermieden werden mußten, «wie ein Mitgliederverlust bei den bestehenden Instituten zum Vorteil des neuen Instituts oder wie eine massive doppelte Mitgliedschaft, die eine berufsethische Aufsicht erheblich erschwert» (ebenda, Nr. 1923/1, S. 3).

Der Hof bemerkt, daß Artikel 48 des Gesetzes vom 22. April 1999 besagt, daß unter anderem die Buchprüfer (jedoch nicht die Steuerberater) Berufstätigkeiten als Buchhalter ausüben dürfen, ohne beim I.P.C.F. eingeschrieben zu sein, wobei es ihnen in diesem Falle nicht gestattet ist, den

entsprechenden Titel zu benutzen. Die Formulierung dieses Artikels schließt nicht aus, daß Buchprüfer in die Liste des I.P.C.F. eingetragen werden und den Titel als zugelassene Buchhalter oder zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige tragen, ohne auf ihre erste Eigenschaft zu verzichten, ebenso wie die Formulierung von Artikel 19 es nicht ausschließt, daß zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige (die die Bedingungen erfüllen) in die Liste der Steuerberater beim I.E.C. eingetragen werden.

Während es zuvor noch möglich schien, daß Buchprüfer beim früheren Berufsinstitut der Buchhalter (I.P.C.) eingeschrieben waren - auch wenn aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen hervorgeht, daß bereits Maßnahmen ergriffen wurden, um diese Kumulierung zu vermeiden -, geht nunmehr aus dem allgemeinen Geist des Gesetzes vom 22. April 1999 hervor, daß es nicht mehr möglich ist, beim I.P.C.F. eingetragen zu sein, ohne auf den Titel als Buchprüfer zu verzichten. Die Regelung des angefochtenen Gesetzes wäre nämlich gänzlich inkohärent, wenn einerseits Artikel 19 so zu verstehen wäre, daß die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen auf ihre Eigenschaft verzichten müßten, wenn sie beim Institut der Buchprüfer und Steuerberater eingetragen werden möchten, und wenn andererseits Artikel 48 so auszulegen wäre, daß Buchprüfer beim Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen eingetragen werden könnten, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchprüfer verzichten zu müssen.

B.2.5. Der Hof muß jedoch noch prüfen, ob die angefochtene Maßnahme nicht unverhältnismäßig ist im Vergleich zur Zielsetzung des Gesetzgebers.

Der Schutz des Titels als Steuerberater beeinträchtigt nicht den Schutz des Berufes und des Titels als zugelassener Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständiger. Im Gegensatz zu den Personen, die andere selbständige Wirtschaftsberufe ausüben, wird den Steuerberatern kein Monopol für ihre Tätigkeiten verliehen, sondern lediglich der Titel geschützt. Zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige können ebenso wie die Buchprüfer die in Artikel 38 des Gesetzes vom 22. April 1999 aufgezählten Tätigkeiten als Steuerberater ausüben (Artikel 49 letzter Gedankenstrich sieht dies im übrigen ausdrücklich vor), doch sie dürfen dann nicht den Titel als Steuerberater oder eine Bezeichnung benutzen, die zu Verwechslungen damit führen würde, dies ebensowenig wie die Buchprüfer, die die Berufstätigkeiten als Buchhalter ausüben, den entsprechenden Titel als zugelassene Buchhalter tragen dürfen.

Zwar können zugelassene Buchhalter und zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige, die im übrigen nicht als Steuerberater zugelassen werden können, nicht den Vorteil des Schutzes dieses Titels gleichzeitig in Anspruch nehmen mit ihrer ersten Eigenschaft, doch der Gesetzgeber hat sich nun einmal für eine Vorgehensweise in einzelnen Schritten entscheiden, wobei in einer ersten Phase zwei getrennte Institute mit unterschiedlicher Mitgliedschaft beibehalten werden.

Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß es nicht unverhältnismäßig ist, wenn die angefochtenen Bestimmungen in der obigen Auslegung verhindern, daß zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige, die sich für die Eigenschaft als Steuerberater entscheiden, ihre frühere Eigenschaft beibehalten.

B.2.6. Die Klagegründe werden nicht angenommen.

In bezug auf die gegen die Bestimmungen im Zusammenhang mit der vorgeschriebenen Berufserfahrung und den Diplomen gerichteten Klagegründe

B.3.1. Eine Reihe der klagenden Parteien beantragt die Nichtigkeitserklärung der Bestimmungen von Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 (Rechtssache Nr. 1805) und/oder von Artikel 60 (Rechtssachen Nrn. 1796, 1799, 1800, und 1805), die besagen:

(Artikel 19:) «Das Institut verleiht einer natürlichen Person, die dies beantragt, die Eigenschaft eines Buchprüfers und/oder eines Steuerberaters, wenn sie folgende Voraussetzungen erfüllt:

[...]

3. Sie muß im Besitz eines belgischen Universitätsdiploms sein oder eines belgischen Diploms des Hochschulunterrichts auf Universitätsebene, ausgestellt nach mindestens vierjährigem Studium in einem der vom König festzulegenden Studienbereiche, oder eines Diploms des höheren Wirtschaftsunterrichts, ausgestellt durch eine vom König dazu zugelassene Einrichtung, oder eines Graduiertendiploms, ausgestellt durch eine Hochschule für das Studium der Handelswissenschaften und Betriebsführung in einem einzigen Zyklus, oder die vom König festgelegten Diplom- und/oder Erfahrungsbedingungen erfüllen. Im Ausland ausgestellte Diplome in den gleichen Studienbereichen werden zugelassen, wenn sie vorher durch die zuständige belgische Behörde als gleichwertig anerkannt worden sind. Der König kann den Rat des Instituts ermächtigen, in Einzelfällen die Gleichwertigkeit der im Ausland ausgestellten Diplome zuzulassen.

4. Sie muß die durch die Probezeitregelung organisierte Probezeit beendet haben.

5. Sie muß eine Eignungsprüfung bestanden haben, deren Programm, Bedingungen und Prüfungsausschuß vom König festgelegt werden und auf die Eigenschaft eines Buchprüfers und

Steuerberaters abgestimmt sind, wobei ggf. die Erfahrung als Mitglied des Instituts berücksichtigt wird. »

(Artikel 60 § 1:) «Für die Zeiträume, deren Dauer Er bestimmt und die insgesamt die Dauer von drei Jahren ab dem Inkrafttreten dieses Gesetzes nicht überschreiten dürfen, kann der König aufgrund von Kriterien, die die Diplome und/oder die Berufserfahrung des Kandidaten berücksichtigen, von diesem Gesetz abweichende Zulassungsbedingungen zum Titel des Steuerberaters festlegen. »

B.3.2. Zur Ausführung des obenerwähnten Artikels 60 § 1 wird durch Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 4. Mai 1999 über das Institut der Buchprüfer und Steuerberater

«[...] freigestellt von den durch Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 des Gesetzes festgelegten Bedingungen jede Person, die innerhalb einer Frist von achtzehn Monaten ab dem Inkrafttreten des Gesetzes ihre Kandidatur einreicht und die

- entweder den Nachweis erbringt, während mindestens fünf Jahren eine Berufstätigkeit ausgeübt zu haben, die als hinreichende Ausbildung gilt, um die in Artikel 38 des Gesetzes definierte Funktion eines Steuerberaters auszuüben, und in der Liste der Buchprüfer im Sinne von Artikel 5 des Gesetzes eingetragen ist;

- oder den Nachweis erbringt, Inhaber zu sein eines Diploms im Sinne von Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 22. November 1990 über die Diplome der Buchprüfer-Anwärter und der Steuerberater-Anwärter in der zuletzt durch den königlichen Erlaß vom 4. Mai 1999 geänderten Fassung und während mindestens fünf Jahren eine Berufstätigkeit ausgeübt zu haben, die als hinreichende Ausbildung gilt, um die in Artikel 38 des Gesetzes definierte Funktion eines Steuerberaters auszuüben ».

B.3.3. Die klagenden Parteien sind der Auffassung, als zugelassene Buchhalter diskriminiert zu werden, insofern die Übergangsbestimmung von Artikel 60 den König ermächtige, vom Gesetz vom 22. April 1999 abweichende Zulassungsbedingungen für den Titel als Steuerberater festzulegen, wobei die Buchprüfer entweder ein Diplom vorlegen oder eine Berufserfahrung aufweisen müßten, während andere Kategorien von Personen, wie die Kläger, sowohl bestimmte Diplome als auch Berufserfahrung besitzen müßten.

Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 verweist darauf, daß seinerzeit bei der Einsetzung des Instituts der Buchprüfer ebenfalls bereits eine Übergangsregelung vorgesehen gewesen sei, wobei diejenigen, die sechs Jahre Berufserfahrung besäßen, von jeglicher Diplombedingung freigestellt worden seien, so daß es Buchprüfer gebe, die nie ein Diplom hätten vorlegen müssen.

B.3.4. Der Ministerrat sowie das Institut der Buchprüfer und Steuerberater führen an, daß die angefochtenen Gesetzesbestimmungen an sich nicht diskriminierend seien und daß die Beschwerden in Wirklichkeit gegen den Ausführungserlaß vom 4. Mai 1999 gerichtet seien.

B.3.5. Artikel 60 ermächtigt den König, während einer Übergangsperiode von höchstens drei Jahren Zulassungsbedingungen festzulegen, die vom Gesetz vom 22. April 1999 abweichen « aufgrund von Kriterien, die die Diplome und/oder die Berufserfahrung des Kandidaten berücksichtigen ».

Der Hof kann nicht über in Ausführung des Gesetzes ergangene Erlasse befinden, doch er kann, wie im vorliegenden Fall, beurteilen, ob der angefochtene Artikel 60 diskriminierend ist oder nicht, insofern er den König ermächtigt, den von den klagenden Parteien angeprangerten Behandlungsunterschied vorzunehmen zwischen Buchprüfern, die den Titel als Steuerberater lediglich auf der Grundlage von Berufserfahrung erwerben können, und anderen Kategorien von Personen, wie die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen, die hierzu sowohl über Diplome als auch über Berufserfahrung verfügen müssen.

B.3.6. Wie bereits dargelegt (B.2.4), hat der Gesetzgeber das Statut des Steuerberaters demjenigen des Buchprüfers angeglichen und dasjenige des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen des zugelassenen Buchhalters, jeweils mit einem eigenen Institut und einer eigenen Mitgliedschaft.

B.3.7. Der Behandlungsunterschied auf der Grundlage der Eigenschaft als Buchprüfer hinsichtlich der Zulassungsbedingungen während der Übergangsperiode ist objektiv und kann vernünftig gerechtfertigt werden aufgrund der obenerwähnten Zielsetzung des Gesetzgebers, die Berufe des Buchprüfers und Steuerberaters mehr noch als die anderen bereits einander anzugleichen. Gemeinsam mit dem Ministerrat ist anzumerken, daß Buchprüfer ihre Berufserfahrung nur unter der Aufsicht des in das neue Institut übergegangenen Instituts der Buchprüfer erwerben konnten (also unter Berücksichtigung der dabei geltenden Regeln für die Ausübung des Berufes, unter anderem in bezug auf Berufsethik und ständige Weiterbildung), wobei nur diejenigen, die bei der Einsetzung des Instituts über sechs Jahre Berufserfahrung verfügten, von den Diplombedingungen für Buchprüfer befreit sind und mittlerweile außerdem über fünfzehn Jahre Berufserfahrung als Buchprüfer verfügen.

Ferner ist es nicht unverhältnismäßig, daß der Gesetzgeber, der die Qualität der Praktiker des Berufes gewährleisten wollte und der die Zulassungsbedingungen zum Titel als Steuerberater vom König festlegen lassen konnte auf der Grundlage der Diplome und/oder der Berufserfahrung der Bewerber - was nicht angefochten wird -, auch für eine Übergangsperiode sowohl Diplome als auch Berufserfahrung von den Bewerbern verlangen konnte und nur für die Buchprüfer keine zusätzlichen Diplombedingungen auferlegen konnte. Der Hof bemerkt, daß die Zulassungsbedingungen in jedem Fall günstiger sind während der Übergangsperiode als unter der gewöhnlichen Regelung, bei der sie die gleichen sind für die Buchprüfer wie für die anderen Berufskategorien. Wie bereits dargelegt (B.2.5), beeinträchtigt das angefochtene Gesetz jedenfalls nicht den Schutz des Berufes und des Titels als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger und wurde den Steuerberatern kein Monopol für ihre Tätigkeit verliehen, sondern wurde lediglich ihr Titel geschützt.

B.3.8. Die Klagegründe sind nicht annehmbar.

Rechtssache Nr. 1802

Erster, vierter und siebter Klagegrund

B.4. In diesen Klagegründen führt die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1802 die verschiedensten Beschwerden an, mit denen zwar ein Verstoß gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz angeprangert wird, in denen aber nicht dargelegt wird, welche zwei Kategorien von Personen miteinander zu vergleichen sind und in welcher Hinsicht die in diesen Klagegründen angefochtenen Bestimmungen einen Behandlungsunterschied einführen würden, der diskriminierend wäre.

Zusammen mit dem Ministerrat ist festzustellen, daß die Klagegründe undeutlich sind und folglich nicht geprüft werden können.

B.5. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1802 beantragt die Nichtigkeitserklärung des gesamten Gesetzes und an zweiter Stelle einer Reihe seiner Bestimmungen. Da nur der erste Klagegrund gegen das gesamte Gesetz gerichtet ist und dieser Klagegrund nicht zulässig ist, prüft

der Hof nur noch die folgenden Bestimmungen, insofern dagegen zulässige Klagegründe angeführt werden.

Zweiter Klagegrund

B.6.1. Gemäß diesem Klagegrund verstoßen die Artikel 18, 46 Absatz 2 und 58 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, « insofern die Bezeichnung der Handelstätigkeit zur Verwechslung mit dem Titel als Steuerberater oder mit dem Titel als Buchhalter-Steuersachverständiger führt » (erster Teil) und « insofern ein mit der Bezeichnung des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen zur Verwechslung führender Begriff mit einer Haftstrafe geahndet werden kann, während ein mit der Bezeichnung als Steuerberater zur Verwechslung führender Begriff nicht mit einer Haftstrafe geahndet wird » (zweiter Teil).

B.6.2. Artikel 18 des Gesetzes vom 22. April 1999 besagt:

« Mit Ausnahme der Personen, die die Eigenschaft als Buchprüfer und/oder Steuerberater besitzen, darf niemand einen Begriff benutzen, der zur Verwechslung mit dem Titel als Buchprüfer oder Steuerberater führen kann. »

Artikel 46 Absatz 2 besagt:

« Außerdem darf niemand den Berufstitel als ' zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger ' oder ' Buchhalter-Steuersachverständiger im Praktikum ' oder einen anderen Titel führen, der zur Verwechslung führen kann, wenn er kein zugelassener Buchhalter ist und wenn er nicht in dem vom Berufsinstitut geführten Verzeichnis der ' zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen ' oder der ' Buchhalter-Steuersachverständigen im Praktikum ' eingetragen ist. »

Artikel 58 Absätze 1 und 2 besagen:

« Wer sich öffentlich und zu Unrecht die Eigenschaft als Buchprüfer oder Steuerberater aneignet oder wer gegen die Artikel 16, 17, 18 und 37 verstößt, wird mit einer Geldbuße von 200 Franken bis 1.000 Franken bestraft.

Die Artikel 10, 12 und 13 des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe finden Anwendung auf die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen. »

Artikel 10 des obengenannten Rahmengesetzes vom 1. März 1976 sieht unter anderem für das öffentliche Aneignen eines auf der Grundlage dieses Gesetzes geschützten Berufstitels ohne die entsprechende Erlaubnis eine Haftstrafe von acht Tagen bis drei Monaten und Geldbußen von 200 bis 2.000 Franken oder eine dieser Strafen vor.

B.6.3. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein Anlaß besteht, die Ausübung bestimmter Berufe zu schützen und die Verwendung von Berufstiteln den Personen vorzubehalten, die solche Berufe gemäß den Bestimmungen über diesen Beruf ausüben.

Der Gesetzgeber, der die Titel als Steuerberater und als Buchhalter-Steuersachverständiger schützen konnte, hat in den Artikeln 38 und 49 die Funktionen als Steuerberater beziehungsweise als Buchhalter beschrieben. Er hat Berufsinstitute eingesetzt, die für eine Berufsausübung von hoher Qualität durch Fachleute sorgen und die darüber wachen, daß alle Zulassungsbedingungen (unter anderem in bezug auf Diplome, Praktikum und Befähigungsprüfungen) erfüllt werden.

Somit hat der Gesetzgeber die Kriterien festgelegt, mit denen ein objektiver Unterschied zwischen den Berufspraktikern, die geschützte Titel tragen dürfen, und Personen, die dies nicht dürfen, gemacht werden kann. Dieser Unterschied trägt zu der Zielsetzung bei, eine Dienstleistung von hoher Qualität für diejenigen zu gewährleisten, die sich an die betreffenden Berufspraktiker wenden. Es ist nicht unverhältnismäßig, den Schutz zwingend vorzuschreiben, indem die unrechtmäßige öffentliche Aneignung eines geschützten Berufstitels oder einer zur Verwechslung damit führenden Bezeichnung unter Strafe gestellt wird. Es obliegt den Berufsinstituten und im Falle der Verfolgung dem Strafrichter, auf objektive Weise zu beurteilen, ob die *in concreto* verwendete Bezeichnung zur Verwechslung mit dem geschützten Titel führen kann.

Der erste Teil des Klagegrunds ist unbegründet.

B.6.4.1. Mit der klagenden Partei (zweiter Teil des Klagegrunds) ist festzustellen, daß hinsichtlich der Strafandrohung ein Unterschied besteht zwischen einerseits der unrechtmäßigen Aneignung der Eigenschaft als Buchprüfer oder Steuerberater, die mit einer Geldbuße von 200 bis 1.000 Franken bestraft werden kann, und andererseits der unrechtmäßigen Aneignung eines in Anwendung des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 geschützten Berufstitels, insbesondere desjenigen als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger, die

sowohl mit Korrekionalhaftstrafen von acht Tagen bis drei Monaten und Geldbußen von 200 bis 2.000 Franken als auch mit einer dieser Strafen geahndet werden kann.

Wie bereits dargelegt (B.2.4), hat der Gesetzgeber das Statut der Steuerberater demjenigen der Buchprüfer und das Statut der zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen der zugelassenen Buchhalter angeglichen. Die Strafbestimmung von Artikel 58 Absatz 1 ist eine Übernahme *mutatis mutandis* von Artikel 95 des Gesetzes vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision, der sich auch auf Buchprüfer bezieht, während Artikel 58 Absatz 2 auf das Rahmengesetz vom 1. März 1976 verweist (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 21).

B.6.4.2. Die Feststellung der Schwere einer Straftat sowie die Festlegung des Strafausmaßes zur Ahndung der Straftat fallen in den Ermessensbereich des Gesetzgebers. Der Hof würde auf den Zuständigkeitsbereich des Gesetzgebers übergreifen, wenn er bei der Frage nach der Rechtfertigung von Unterschieden in den zahlreichen Gesetzestexten über strafrechtliche Sanktionen gleichzeitig eine Abwägung auf der Grundlage eines Werturteils über die Tadelnswürdigkeit der betreffenden Handlungen im Vergleich zu anderen unter Strafe gestellten Handlungen vornehmen würde. In bezug auf das Strafmaß muß sich die Beurteilung durch den Hof auf die Fälle beschränken, in denen die Entscheidung des Gesetzgebers so inkohärent ist, daß sie zu einem eindeutig unverhältnismäßigen Behandlungsunterschied zwischen vergleichbaren Straftaten führt.

Im vorliegenden Fall bezieht die Strafandrohung sich auf die unrechtmäßige Aneignung des Berufstitels als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger beziehungsweise als Buchprüfer oder Steuerberater. Diese Handlungen können hinsichtlich des Strafmaßes mit ausreichender Sachdienlichkeit miteinander verglichen werden.

Der Ministerrat erläutert nicht - und der Hof erkennt nicht -, warum im vorliegenden Fall ein solcher Unterschied zwischen dem Strafmaß beim Schutz dieser eng miteinander verwandten Berufstitel besteht. Es ist eindeutig unverhältnismäßig, die unrechtmäßige Aneignung des Titels als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger nicht nur mit einer Geldbuße, sondern auch mit Korrekionalhaftstrafen unter Strafe zu stellen, während die unrechtmäßige Aneignung des Titels als Buchprüfer oder Steuerberater nur mit einer Geldbuße von höchstens 1.000 Franken bestraft werden kann.

Angesichts eines solch offensichtlich ungerechtfertigten Behandlungsunterschieds kommt der Hof nicht umhin, einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung festzustellen. Es wäre im vorliegenden Fall jedoch nicht gerechtfertigt, wenn die Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmungen zur Straffreiheit der unrechtmäßigen Aneignung des einen oder anderen Berufstitels in Erwartung des Handelns des Gesetzgebers führen würde.

B.6.4.3. In Artikel 58 des angefochtenen Gesetzes ist der Hinweis auf Artikel 10 des Gesetzes vom 1. März 1976 für nichtig zu erklären, insofern diese Bestimmung es ermöglicht, die betreffende Straftat mit einer schwereren Strafe als einer Geldbuße von 1.000 Franken zu ahnden.

Dritter Klagegrund

B.7.1. Dieser Klagegrund ist so zu verstehen, daß er den Verstoß der Artikel 2 und 43 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung anprangert, indem mit den betreffenden Artikeln einerseits ein Institut der Buchprüfer und Steuerberater und andererseits ein Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen eingesetzt wird, während keine besondere Einrichtung auf der Grundlage des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe geschaffen wird.

B.7.2. Die Entscheidung des Gesetzgebers, eine Regelung in einem neuen Gesetz vorzusehen, statt bereits bestehende Regelungen abzuändern, ist an sich nicht diskriminierend.

Das Rahmengesetz vom 1. März 1976 ermächtigt den König zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe auf Antrag eines oder mehrerer betroffener Berufsverbände und von mindestens zwei nationalen überberuflichen Verbänden, was unter anderem in bezug auf die Buchhalter durch den königlichen Erlaß vom 19. Mai 1992 geschehen ist.

Der Gesetzgeber war nicht verpflichtet, einen etwaigen Schutz des Titels als Steuerberater auf der Grundlage des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 abzuwarten oder Anpassungen des Schutzes des Berufstitels und der Ausübung des Berufes als Buchhalter (königlicher Erlaß vom 19. Mai 1992) in bezug auf die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen dem König zu überlassen. Im Sinne der Rechtssicherheit hat er im übrigen davon abgesehen, die Abänderungen in bezug auf Buchhalter

im obenerwähnten königlichen Erlaß vorzunehmen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, SS. 44 ff. und 68).

Es ist nicht ersichtlich, daß es diskriminierend ist, keine getrennte Einrichtung auf der Grundlage des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 zu schaffen.

B.7.3. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

Fünfter Klagegrund

B.8.1. Gemäß diesem Klagegrund verstößt Artikel 19 Nr. 6 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er die Steuerberater zur Eidesleistung verpflichtet, während eine solche Bestimmung für zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige nicht besteht.

B.8.2. Gemeinsam mit dem Ministerrat ist festzustellen, daß der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 sich vielmehr über das Fehlen einer Bestimmung, die die Eidesleistung für Buchhalter vorschreiben würde, beklagt, als über den angefochtenen Artikel 19 Nr. 6 des Gesetzes vom 22. April 1999, wobei der Kläger nicht nachweist, daß er ein Interesse an dessen Nichtigklärung hat.

B.8.3. Die Klage ist in bezug auf diese Bestimmung nicht zulässig.

Sechster Klagegrund

B.9.1. In diesem Klagegrund bemängelt der Kläger, daß die Buchhalter-Steuersachverständigen diskriminiert würden, indem Artikel 50 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 sie verpflichte, ihre berufliche Zivilhaftung zu versichern, während eine solche Verpflichtung für Steuerberater nicht bestehe.

B.9.2. Gemeinsam mit dem Ministerrat ist festzustellen, daß der Klagegrund unbegründet ist, da auch externe Buchprüfer und externe Steuerberater sich für ihre berufliche Zivilhaftung versichern müssen (Artikel 33).

B.9.3. Insofern die klagende Partei in ihrem Erwidierungsschriftsatz bemängelt, daß den internen Berufspraktikern nicht die gleiche Versicherungspflicht auferlegt wird wie den externen, führt sie einen neuen Vergleich und somit einen neuen Klagegrund an, der nur in dem in Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof vorgesehenen Fall vorgebracht werden kann.

B.9.4. Der sechste Klagegrund ist nicht annehmbar.

Achter Klagegrund

B.10.1. Gemäß diesem Klagegrund wird gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, indem den Bewerbern als Buchhalter-Steuersachverständiger durch Artikel 52 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. April 1999 eine Frist von sechs Monaten gewährt wird, um sich für die Übergangsregelung einzuschreiben, dies im Gegensatz zu Artikel 60 § 1, der für Bewerber als Steuerberater eine längere Frist vorsieht (erster Teil).

Außerdem (zweiter Teil) werde gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, «insofern die angefochtenen Bestimmungen für die Steuerberater nicht die gleichen flexiblen Übergangsmaßnahmen enthalten wie seinerzeit für die Buchprüfer [...]» und insofern sie «für die Buchhalter-Steuersachverständige nicht die gleichen flexiblen Übergangsmaßnahmen enthalten wie seinerzeit für die Buchhalter [...]».

B.10.2. Bewerber als Steuerberater und Bewerber als Buchhalter-Steuersachverständiger können objektiv voneinander unterschieden werden, und es ist vernünftig gerechtfertigt, für die Bewerber als Steuerberater eine längere Übergangsregelung vorzusehen, da der Beruf als Steuerberater nun zum ersten Mal geregelt wird, während die Übergangsregelung des angefochtenen Artikels 52 nur für Personen gilt, die bereits vorher als Buchhalter zugelassen waren.

Die Frist von sechs Monaten zur Beantragung der Eintragung per Einschreibebrief ist nicht unverhältnismäßig kurz für Bewerber als Buchhalter-Steuersachverständiger, die bereits Mitglied eines Berufsinstituts sind und die einen durch Vorschriften geregelten Beruf ausüben.

B.10.3. In einem zweiten Teil dieses Klagegrunds bemängelt die klagende Partei, daß nun keine ebenso flexiblen Übergangsmaßnahmen vorgesehen wurden wie seinerzeit für die Buchprüfer und die Buchhalter.

Die Vergleiche, die die klagende Partei zwischen den Übergangsregelungen in früheren Regelwerken zum Schutz der Berufe als Buchprüfer und als zugelassener Buchhalter und denjenigen, die im angefochtenen Gesetz in bezug auf Steuerberater sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige vorgesehen sind, anstellt, sind nicht sachdienlich. Diese Vergleiche beziehen sich nämlich auf Situationen, die durch Bestimmungen geregelt werden, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten Anwendung finden; sie gehören nicht - da andernfalls jegliche Änderung der Gesetzgebung unmöglich würde - zu denjenigen, die geprüft werden müssen, um festzustellen, ob die angefochtenen Bestimmungen mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sind.

B.10.4. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

Neunter Klagegrund

B.11.1. Gemäß diesem Klagegrund verstoßen die Artikel 38, 49 und 50 § 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung. Der Kläger führt an, daß die neuen Bestimmungen von den Bewerbern als Buchhalter-Steuersachverständiger eine Berufserfahrung und ein Praktikum verlangten, während «seinerzeit keinerlei Nachweis in bezug auf das Steuerwesen vorgelegt werden mußte». Hierbei bemerkt er, daß Buchprüfer nur nebenher eine Beratung in Steuerfragen erteilten.

B.11.2. Insofern der Klagegrund einen Vergleich mit einer vor dem angefochtenen Gesetz bestehenden Lage anstellt, kann auf die Antwort auf den achten Klagegrund verwiesen werden (B.10.3). Im übrigen ist der Klagegrund zu undeutlich, um darauf antworten zu können.

B.11.3. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt in Artikel 58 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen den Verweis auf Artikel 10 des Gesetzes vom 1. März 1976 für nichtig, insofern diese Bestimmung es ermöglicht, die betreffende Straftat mit einer schwereren Strafe als einer Geldbuße von 1.000 Franken zu bestrafen;

- weist die Klagen im übrigen 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 25. Januar 2001.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

G. De Baets