

Geschäftsverzeichnissnr. 6680
Entscheid Nr. 59/2018 vom 17. Mai 2018

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigkeitklärung der Artikel 97 Nr. 5 und 98 Nr. 1 des Gesetzes vom 18. Dezember 2016 zur Regelung der Anerkennung und zur Festlegung des Rahmens von Crowdfunding und zur Festlegung verschiedener Bestimmungen im Bereich Finanzen, erhoben von der « Agem Jewels » PGmbH.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 19. Juni 2017 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Juni 2017 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die « Agem Jewels » PGmbH, unterstützt und vertreten durch RA J. Verbist, beim Kassationshof zugelassen, Klage auf Nichtigklärung der Artikel 97 Nr. 5 und 98 Nr. 1 des Gesetzes vom 18. Dezember 2016 zur Regelung der Anerkennung und zur Festlegung des Rahmens von Crowdfunding und zur Festlegung verschiedener Bestimmungen im Bereich Finanzen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Dezember 2016, dritte Ausgabe).

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RA B. Derveaux, in Brüssel zugelassen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht, und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 7. Februar 2018 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter T. Merckx-Van Goey und F. Daoût beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 28. Februar 2018 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 28. Februar 2018 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

### *Zu den angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext*

B.1. Durch das Programmgesetz vom 10. August 2015 hat der Gesetzgeber zum ersten Mal die sogenannte « Diamantenregelung » gesetzlich verankert.

B.2.1. Der Gesetzgeber beabsichtigte, mit dieser besonderen Steuerregelung in erster Linie einen handhabbaren und einfach zu kontrollierenden Steuerrahmen für den

Diamantensektor zu schaffen, der die richtige Steuererhebung gewährleisten soll (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 69-70).

Obwohl die Steuerverwaltung bereits mit besonderen Kontrollnormen, die seit 1996 im Diamantensektor allgemein angewendet wurden (der sogenannte « Steuerplan »), arbeitete, urteilte der Gesetzgeber, dass gleichwohl eine einfachere Pauschalregelung für den Diamantensektor angebracht war (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 72). Er sah diese Regelung als notwendig an, um den Kontrollproblemen und der Diskussion in Bezug auf die Einkommensteuer im Diamantensektor, insbesondere in Bezug auf die Bestimmung des steuerpflichtigen Ergebnisses, abzuhelpen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 69-70). Die Schwierigkeiten stehen im Zusammenhang mit der Beschaffenheit des Rohdiamanten und den Arbeitsweisen innerhalb der Branche. Zum einen ist es schwierig, den Vorrat physisch für jeden einzelnen Stein nachzuverfolgen, und zum anderen ist die Vorratsbewertung infolge der Einzigartigkeit jedes einzelnen Diamanten und des Fehlens von « Spotpreisen » schwierig und heikel (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 69).

B.2.2. In zweiter Linie beabsichtigte der Gesetzgeber, einen klaren und rechtssicheren Rahmen zu schaffen, der das Prinzip zur Grundlage hat, dass jeder Diamantenhändler seinen « *Fair Share of Taxes* » zu zahlen hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 70), und drittens wollte er mit der Regelung ein für den Staat günstiges budgetäres Ergebnis herbeiführen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 69-70).

B.2.3.1. Artikel 68 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 bestimmte vor dessen Änderung durch Artikel 95 des angefochtenen Gesetzes vom 18. Dezember 2016 zur Regelung der Anerkennung und Festlegung des Rahmens von Crowdfunding sowie Aufrechterhaltung verschiedener Bestimmungen im Bereich Finanzen:

« § 1. Vorbehaltlich der in diesem Kapitel beschriebenen Abweichungen finden die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 auf die registrierten Diamantenhändler Anwendung.

In Abweichung von den Artikeln 23 § 2, 24 bis 26, 41 bis 80, 185, 190*bis*, 193*bis* bis 201, 205/1 bis 207, 228, 233 Absatz 1, 235 bis 240*bis* und 536 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 wird das steuerpflichtige Ergebnis des Diamantenhandels der registrierten Diamantenhändler, ausschließlich für die Bestimmung des

Nettogewinns aus dem Diamantenhandel, auf der Grundlage des Umsatzes aus dem erwähnten Diamantenhandel pauschal festgelegt.

Die Regelung, die das steuerpflichtige Pauschalergebnis für den Diamantenhandel festlegt, wird die 'Diamantenregelung' genannt.

§ 2. In Bezug auf einen registrierten Diamantenhändler, der mit Rohdiamanten handelt, die aus der eigenen Ausbeutung einer Diamantenmine oder der eigenen Gewinnung von alluvialen Diamanten stammen, oder der als verbundene Gesellschaft im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches zu einer Gesellschaftsgruppe gehört, über die die Ausbeutung einer Diamantenmine oder die Gewinnung von alluvialen Diamanten erfolgt und die bei der Vermarktung dieser gewonnenen Diamanten mittels Diamantenverkäufen im eigenen Namen auftritt, gilt die Anwendung der Diamantenregelung für die Verkäufe dieser selbst oder innerhalb der Gesellschaftsgruppe gewonnenen Diamanten nur, wenn der erwähnte registrierte Diamantenhändler für diese Regelung bei der Einreichung seiner Steuererklärung optiert.

Eine solche Option gilt während einer festen Frist von drei aufeinanderfolgenden Steuerjahren.

§ 3. Wenn der buchhalterisch bestimmte Nettogewinn für den Besteuerungszeitraum aus Gründen eines Diebstahls, des Konkurses eines Kunden oder des Konkurses des betroffenen Diamantenhändlers weniger als der in Anwendung von Artikel 70 pauschal festgelegte Nettogewinn beträgt, wird das steuerpflichtige Ergebnis für den betreffenden Besteuerungszeitraum in Anwendung der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 unter Außerachtlassung der Diamantenregelung festgelegt ».

B.2.3.2. Artikel 70 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 bestimmte vor dessen Änderung durch Artikel 97 des angefochtenen Gesetzes:

« § 1. Für den registrierten Diamantenhändler beinhaltet die Anwendung der Diamantenregelung, dass das steuerpflichtige Ergebnis in Bezug auf den Diamantenhandel auf 0,55 Prozent des Umsatzes aus dem Diamantenhandel festgelegt wird.

§ 2. In Bezug auf die Bestimmung des steuerpflichtigen Ergebnisses einer Gesellschaft oder einer belgischen Einrichtung wird der so bestimmte Betrag gegebenenfalls um die Plusdifferenz zwischen der in diesem Paragraphen für einen Unternehmensleiter vorgeschriebenen Referenzentlohnung und der zulasten des Besteuerungszeitraums genommenen höchsten Unternehmensleiterentlohnung innerhalb der Gesellschaft oder der belgischen Einrichtung erhöht.

Diese vorgeschriebene Referenzentlohnung wird in Abhängigkeit vom Umsatz aus dem Diamantenhandel festgelegt und beträgt:

- 19.645 EUR bei einem Umsatz bis höchstens 1.620.720 EUR;
- 32.745 EUR bei einem Umsatz von mehr als 1.620.720 bis höchstens 8.103.595 EUR;

- 49.110 EUR bei einem Umsatz von mehr als 8.103.595 EUR bis höchstens 16.207.190 EUR;

- 65.485 EUR bei einem Umsatz von mehr als 16.207.190 EUR bis höchstens 32.414.380 EUR;

- 81.855 EUR bei einem Umsatz von mehr als 32.414.380 EUR bis höchstens 48.621.570 EUR;

- 98.225 EUR bei einem Umsatz von mehr als 48.621.570 EUR.

Für die Anwendung dieses Artikels wird unter ‘Unternehmensleiter’ die natürliche Person, die eine in Artikel 32 Absatz 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erwähnte Funktion ausübt, verstanden.

Bei jedem registrierten Diamantenhändler, jeder Gesellschaft oder jeder belgischen Einrichtung wird davon ausgegangen, dass er beziehungsweise sie einen Unternehmensleiter hat, sodass für jeden registrierten Diamantenhändler die Plusdifferenz zwischen der Referenzentlohnung und der zulasten des Besteuerungszeitraums genommenen Entlohnung einmal hinzugefügt wird.

Die Bestimmungen von Artikel 178 § 3 Absatz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 finden auf die in diesem Paragraphen erwähnten Beträge Anwendung.

§ 3. Wenn der Umsatz in einer anderen Währung als Euro ausgedrückt ist, wird dieser für die Anwendung von §§ 1 und 2 zum durchschnittlichen Wechselkurs, der für den betreffenden Besteuerungszeitraum festgelegt wurde, umgerechnet.

§ 4. Für die Anwendung der Steuer der natürlichen Personen gilt das entsprechend §§ 1 und 2 festgelegte Nettoergebnis als Nettoberufseinkommen aus dem Diamantenhandel. Für die Anwendung der Gesellschaftssteuer wird das entsprechend §§ 1 und 2 festgelegte Nettoergebnis in die Steuerberechnung als Nettogewinn aus dem Diamantenhandel einbezogen.

Für die Anwendung der Steuer von Gebietsfremden gilt das entsprechend §§ 1 und 2 festgelegte Nettoergebnis als Nettobetrag der zusammenzufügenden Einkommen in Bezug auf den Nettogewinn aus dem Diamantenhandel.

Gesellschaften und belgische Einrichtungen, die der Diamantenregelung unterliegen, werden von der Anwendung des Abzugs für Risikokapital und des Abzugs von vorgetragenem Abzug für Risikokapital ausgeschlossen. Sie können auch keine Verlustvorträge vom steuerpflichtigen Ergebnis abziehen, es sei denn, sie weisen nach, dass diese Verluste aus anderen Tätigkeiten als dem Diamantenhandel stammen, und soweit diese ausschließlich von dem Teil des steuerpflichtigen Ergebnisses abgezogen werden, der nicht aus dem Diamantenhandel stammt.

§ 5. In Bezug auf die in Artikel 69 § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a) und b) des Einkommensteuergesetzbuch 1992 erwähnten Anlagevermögen, die für den Diamantenhandel verwendet werden, kann in Abweichung von Artikel 292*bis* desselben Gesetzbuches keine

Steuergutschrift im Sinne von den Artikeln 289<sup>quater</sup> bis 289<sup>novies</sup> des erwähnten Gesetzbuches auf die Gesellschaftssteuer oder auf die Steuer von Gebietsfremden angerechnet werden, der der Diamantenhändler in Bezug auf ein Steuerjahr, auf das die Diamantenregelung Anwendung findet, unterliegt ».

B.2.4. Die «Diamantenregelung» bezweckte, eine pauschale Festlegung des steuerpflichtigen Ergebnisses aus dem Handel mit Diamanten auf der Grundlage des realisierten Gewinns einzuführen, ohne dass die Anwendung der sonstigen Regeln in Bezug auf die Einkommensteuern ausgeschlossen oder angepasst wurde. Dabei wurde ein marktkonformer allgemeiner Marktdurchschnitt nach Abzug von Kosten und unter Berücksichtigung der üblichen buchhalterischen und steuerlichen Abzüge, die für die Anwendung der «Diamantenregelung» ausgeschlossen wurden, als Besteuerungsgrundlage für die Diamantenhändler zugrunde gelegt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 82).

B.2.5. Für die registrierten Diamantenhändler wurde das steuerpflichtige Ergebnis ursprünglich auf 0,55 Prozent des Umsatzes aus dem Diamantenhandel festgelegt. Der Gesetzgeber wollte allerdings auch unbillige steuerliche Folgen vermeiden. So wurde die Anwendung der Pauschalregelung ausgeschlossen, wenn der buchhalterisch bestimmte Nettogewinn aus Gründen eines Diebstahls, des Konkurses eines Kunden oder des Konkurses des Diamantenhändlers selbst niedriger als die pauschal festgelegte Besteuerungsgrundlage sein sollte.

Diese Ausnahme wurde in der parlamentarischen Vorbereitung wie folgt erläutert:

«Paragraaf 3 houdt rekening met een aantal buitengewone omstandigheden die een invloed kunnen hebben op de bepaling van de nettowinst van de diamanthandelaar. Het gaat om de gevallen waarin de boekhoudkundige nettowinst minder zou bedragen dan het op basis van de diamantomzet berekende forfait en dit ten gevolge van één van de volgende limitatief opgesomde gevallen: diefstal bij de diamanthandelaar, faillissement van een klant van de diamanthandelaar of faillissement van de betrokken handelaar in eigen persoon. In dergelijke gevallen is het gerechtvaardigd om de betrokken handelaar op basis van zijn lagere boekhoudkundige winst te belasten en niet op basis van een hoger forfait dat enkel rekening houdt met de omzet. Sectorgemiddelden zijn immers wat betreft een dergelijk specifiek belastbaar tijdperk niet relevant voor deze ondernemingen. Deze paragraaf is evenwel enkel van toepassing indien de limitatief opgesomde omstandigheden de oorzaak zijn van het mindere resultaat, wat, bijvoorbeeld, niet het geval is indien het verlies ten gevolge van een diefstal van diamanten passend vergoed werd door een verzekeraar. Indien ten gevolge van deze paragraaf het Diamant Stelsel niet wordt toegepast, dan impliceert dit dat voor het betreffende belastbare tijdperk het belastbaar inkomen wordt vastgesteld met toepassing van

de gewone regels van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, ook wat de netto winst uit de diamanthandel betreft » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 80).

In dem Sonderfall wäre das steuerpflichtige Ergebnis für den betreffenden Besteuerungszeitraum folglich entsprechend den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ohne Anwendung der « Diamantenregelung » festzulegen.

B.2.6. In Bezug auf das Inkrafttreten der so festgelegten « Diamantenregelung » bestimmte Artikel 72 Absatz 1 und 2 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 vor dessen Änderung durch Artikel 98 des angefochtenen Gesetzes:

« Die Bestimmungen dieses Kapitels treten ab dem Steuerjahr 2016 in Kraft, unter der Bedingung, dass aus einer durch die Europäische Kommission erlassenen Entscheidung hervorgeht, dass die in diesem Kapitel erwähnte Diamantenregelung keine unvereinbare staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union darstellt.

Der Minister der Finanzen veröffentlicht die Erfüllung dieser Bedingung durch eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt* ».

B.3. Ohne die in B.2.1 und B.2.2 erwähnten Ziele aufgegeben zu haben, ändert das angefochtene Gesetz die « Diamantenregelung » an verschiedenen Stellen, unter anderem im Zusammenhang mit ihrer Vereinbarkeit mit den Regeln über staatliche Beihilfen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2016-2017, DOC 54-2072/004, S. 2).

Artikel 68 § 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 bestimmt in der Fassung seiner Änderung durch Artikel 95 Nr. 1 und 2 des angefochtenen Gesetzes:

« Vorbehaltlich der in diesem Kapitel beschriebenen Abweichungen finden die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 auf die registrierten Diamantenhändler Anwendung.

In Bezug auf die registrierten Diamantenhändler wird das steuerpflichtige Ergebnis aus dem Diamantenhandel ausschließlich bezüglich des Umsatzes aus dem Diamantenhandel in Abweichung von den Artikeln 23 § 2 Nr. 1, 183 und 235 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 unter Berücksichtigung eines Selbstkostenpreises der verkauften Diamanten berechnet, der auf Grundlage des Umsatzes aus dem Diamantenhandel pauschal festgelegt wird.

Die Regelung, die das steuerpflichtige Ergebnis für den Diamantenhandel auf Grundlage des pauschal festgelegten Selbstkostenpreises der verkauften Diamanten festlegt, wird die ‘Diamantenregelung’ genannt ».

Artikel 70 § 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 bestimmt in der Fassung seiner Änderung durch Artikel 97 Nr. 1 des angefochtenen Gesetzes:

«Für den registrierten Diamantenhändler beinhaltet die Anwendung der Diamantenregelung, dass das steuerpflichtige Ergebnis in Bezug auf den Diamantenhandel unter Berücksichtigung eines Selbstkostenpreises der verkauften Diamanten in Höhe von 97,9 Prozent des Umsatzes aus dem Diamantenhandel festgelegt wird ».

Anstelle der pauschalen Festlegung des steuerpflichtigen Nettoeinkommens hat der Gesetzgeber eine pauschal festgelegte Bruttomarge eingeführt, die ebenfalls in Abhängigkeit vom Umsatz aus dem Diamantenhandel konkretisiert wird. So wird durch die geänderte Regelung auf der Grundlage einer Benchmark-Studie eine pauschale Bruttomarge von 2,1 Prozent zum Zwecke der Festlegung des steuerpflichtigen Bruttoergebnisses aus dem Umsatz in Bezug auf die registrierten Diamantenhändler eingeführt. Der Gesetzgeber hat es außerdem für notwendig erachtet, eine Untergrenze einzubauen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2016-2017, DOC 54-2072/004, S. 6). Es ist insoweit ergänzend eine Untergrenze vorgesehen, nämlich ein steuerpflichtiges Mindestnettoergebnis, das pauschal auf 0,55 Prozent des realisierten Umsatzes festgelegt wird (Artikel 70 § 6 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 in der Fassung der Einfügung durch den angefochtenen Artikel 97 Nr. 5). Der Gesetzgeber beabsichtigte so die Systematik der ursprünglichen «Diamantenregelung» im Sinne eines zusätzlichen (budgetären) Schutzes beizubehalten, was es nach seiner Auffassung auch erforderlich machte, dass die bestehenden Ausnahmen in Bezug auf die Anwendung der Regelung bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände aufrechterhalten werden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2016-2017, DOC 54-2072/004, S. 6).

B.4.1. Artikel 97 Nr. 5 des angefochtenen Gesetzes fügt in Artikel 70 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 einen Paragraphen 6 ein, der bestimmt:

«Das steuerpflichtige Nettoberufseinkommen aus dem Diamantenhandel, das in Anwendung dieses Artikels festgelegt wird, beträgt immer mindestens 0,55 Prozent des Umsatzes aus dem Diamantenhandel, gegebenenfalls erhöht um die Plusdifferenz im Sinne von § 5 Absatz 1 dieses Artikels.

Dieser Mindestbetrag des steuerpflichtigen Nettoberufseinkommens kann nicht durch den Abzug für Risikokapital, den Abzug von vorgetragenem Abzug für Risikokapital oder den Abzug vorheriger Verluste gemindert werden.

Das in diesem Paragraphen erwähnte Erfordernis findet keine Anwendung, wenn der buchhalterisch bestimmte Nettogewinn für den Besteuerungszeitraum aus Gründen eines Diebstahls, des Konkurses eines Kunden oder des Konkurses des betroffenen registrierten Diamantenhändlers weniger als 0,55 Prozent des Umsatzes aus dem Diamantenhandel beträgt ».

B.4.2. Artikel 98 Nr. 1 des angefochtenen Gesetzes ändert Artikel 72 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 wie folgt:

« Die Bestimmungen dieses Kapitels treten ab dem Steuerjahr 2017 in Kraft ».

#### *Zum ersten Klagegrund*

B.5. Der erste Klagegrund bezieht sich auf einen Verstoß gegen Artikel 16 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und dem Grundsatz der Nichtrückwirkung. Die klagende Partei verlangt die Nichtigerklärung von Artikel 98 Nr. 1 des angefochtenen Gesetzes, weil es zur Folge habe, dass die « Diamantenregelung » rückwirkend eingeführt werde.

B.6.1. Artikel 16 der Verfassung bestimmt:

« Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn zum Nutzen der Allgemeinheit, in den Fällen und in der Weise, die das Gesetz bestimmt, und gegen gerechte und vorherige Entschädigung ».

Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« Jede natürliche oder juristische Person hat das Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen.

Die obigen Bestimmungen beeinträchtigen jedoch nicht das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit

dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

Da die völkerrechtliche Bestimmung eine Tragweite hat, die derjenigen von Artikel 16 der Verfassung entspricht, bilden die darin verfassten Garantien eine untrennbare Einheit mit denjenigen, die in der erwähnten Verfassungsbestimmung formuliert sind, sodass der Gerichtshof bei der Prüfung der angefochtenen Bestimmungen die erstgenannte Bestimmung beachtet.

B.6.2. Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls bietet nicht nur Schutz gegen eine Enteignung oder eine Eigentumsentziehung (Absatz 1 Satz 2), sondern auch gegen jeden Eingriff in das Recht auf Achtung des Eigentums (Absatz 1 Satz 1). Eine Steuer oder eine andere Abgabe stellt grundsätzlich einen Eingriff in das Recht auf Achtung des Eigentums dar.

Außerdem erwähnt Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls, dass der Schutz des Eigentumsrechts «jedoch nicht das Recht des Staates [beeinträchtigt], diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

Der Eingriff in das Recht auf Achtung des Eigentums ist nur mit diesem Recht vereinbar, wenn er in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Ziel steht, das heißt, wenn dadurch nicht das gerechte Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses und denjenigen des Schutzes dieses Rechtes zerstört wird. Auch wenn der Steuergesetzgeber über eine weite Ermessensbefugnis verfügt, verstößt eine Steuer folglich gegen dieses Recht, wenn sie dem Steuerpflichtigen eine übertriebene Last auferlegt oder seine finanzielle Situation grundlegend beeinträchtigt (EGMR, 31. Januar 2006, *Dukmedjian* gg. Frankreich, §§ 52-58; Entscheidung, 15. Dezember 2009, *Tardieu de Maleissye u. a.* gg. Frankreich; 16. März 2010, *Di Belmonte* gg. Italien, §§ 38-40).

B.7. Eine steuerrechtliche Regel kann nur als rückwirkend bezeichnet werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Zustände anwendbar ist, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig vollzogen waren.

In Bezug auf die Einkommensteuern entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem das Einkommen, das Gegenstand der Steuergrundlage ist, erworben wurde.

Folglich können alle Änderungen an den Einkommensteuern, die vor dem Ende des Besteuerungszeitraums eingeführt wurden, angewendet werden, ohne dass insoweit angenommen werden kann, dass sie rückwirkenden Charakter haben.

B.8. Das erworbene Einkommen von registrierten Diamantenhändlern unterliegt den gesetzlichen Bestimmungen über die Einkommensteuern, entweder die Steuer der natürlichen Personen oder die Gesellschaftssteuer, wobei auf diese jeweiligen Steuern für diese Händler in Bezug auf die Festlegung des steuerpflichtigen Ergebnisses für einen Besteuerungszeitraum jedoch eine besondere Regelung, die « Diamantenregelung », Anwendung findet.

Die Maßnahmen der besonderen Pauschalregelung wurden in das Programmgesetz vom 10. August 2015 und das angefochtene Gesetz vom 18. Dezember 2016 aufgenommen.

Diese Maßnahmen wurden im *Belgischen Staatsblatt* vom 18. August 2015 beziehungsweise 20. Dezember 2016 veröffentlicht. Sie finden angesichts der Tatsache, dass die « Diamantenregelung » ab dem Steuerjahr 2017 in Kraft getreten ist, auf das Einkommen im Besteuerungszeitraum, der mit dem Steuerjahr 2017 zusammenhängt, Anwendung.

Für die Steuer der natürlichen Personen deckt sich der normale Besteuerungszeitraum mit dem Jahr, das vor dem Jahr liegt, auf das sich das Steuerjahr bezieht. Für die Gesellschaftssteuer ist das nicht immer der Fall. Der Besteuerungszeitraum deckt sich mit dem Jahr vor demjenigen, nach dem das Steuerjahr benannt wird, wenn keine Buchhaltung geführt wird, oder wenn die Buchhaltung nach Kalenderjahren geführt wird, mit dem Geschäftsjahr - unabhängig von dessen Dauer -, das während des Jahres, nach dem das Steuerjahr benannt wird, abgeschlossen wurde, wenn die Buchhaltung nicht am 31. Dezember abgeschlossen wurde, oder mit dem Geschäftsjahr vor dem Jahr, nach dem das Steuerjahr benannt wird, wenn dieses Geschäftsjahr - von weniger oder mehr als 12 Monaten - am 31. Dezember beendet wird.

B.9. Das Vorerwähnte führt dazu, dass die « Diamantenregelung » den registrierten Diamantenhändlern keine rückwirkenden Lasten auferlegt. Die angefochtene Bestimmung verletzt Artikel 16 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und dem Grundsatz der Nichtrückwirkung dementsprechend nicht.

Der erste Klagegrund ist unbegründet.

#### *Zum zweiten Klagegrund*

B.10. Die klagende Partei macht einen zweiten Klagegrund im Zusammenhang mit einer Verletzung der Artikel 10, 11 und 16 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention geltend, weil Artikel 97 Nr. 5 des angefochtenen Gesetzes einen Ausschluss der Anwendung des pauschal festgelegten steuerpflichtigen Mindestnettoeinkommens im Falle von Brand oder Lieferproblemen nicht vorsehe.

B.11.1. Aus den Ausführungen in B.2.1 und B.2.2 geht hervor, dass die « Diamantenregelung » legitime Ziele verfolgt, die unter das Allgemeininteresse fallen.

B.11.2. Unter Berücksichtigung des vom Gesetzgeber verfolgten Ziels, der in B.2.1 erwähnten Bewertungs- und Kontrollproblematik abzuhelfen, und seines in B.2.2 erwähnten Bestrebens, einen ehrlichen Steuerbeitrag von Diamantenhändlern sicherzustellen, durfte der Gesetzgeber die sogenannte « Diamantenregelung » berechtigterweise einführen, bei der die Absicht und die Wirkung darauf gerichtet sind, das steuerpflichtige Ergebnis aus dem Diamantenhandel in Abweichung von der buchhalterischen Bestimmung des Gewinns pauschal festzulegen.

B.11.3. Der Gesetzgeber durfte insoweit davon ausgehen, dass eine pauschal zu berücksichtigende Bruttomarge von 2,1 Prozent des Umsatzes aus dem Diamantenhandel angemessen ist, da diese Regel auf redlichen Gründen beruht, nämlich Branchendurchschnitten.

Vor dem Hintergrund des in B.3 erwähnten budgetären Ziels und des in B.2.2 erwähnten Bestrebens, einen ehrlichen Steuerbeitrag von Diamantenhändlern sicherzustellen, durfte er außerdem die Auswirkung der abziehbaren Kosten auf die erwähnte Bruttogewinnmarge begrenzen und somit grundsätzlich ein steuerpflichtiges Mindestnettoergebnis von 0,55 Prozent des Umsatzes aus dem Diamantenhandel als Untergrenze einführen. Die Untergrenze beruht auf Branchendurchschnitten und der Gesetzgeber hat bei außergewöhnlichen Umständen eine Milderung dieser Regel vorgesehen.

B.11.4. Aus dem Vorerwähnten geht hervor, dass die «Diamantenregelung», insbesondere die pauschale Festlegung des steuerpflichtigen Mindestnettoergebnisses, ein gerechtes Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses und denjenigen des Schutzes des streitgegenständlichen Rechts aufrechterhält und den registrierten Diamantenhändlern deshalb keine übertriebenen finanziellen Lasten auferlegt.

B.12. Durch Artikel 97 Nr. 5 des angefochtenen Gesetzes hat der Gesetzgeber bestimmt, dass die Untergrenze der «Diamantenregelung» nicht angewendet wird, wenn der buchhalterisch bestimmte Nettogewinn infolge eines Diebstahls des Diamantenvorrats beim Diamantenhändler, des Konkurses eines Kunden des Händlers oder seines eigenen Konkurses niedriger ist als die auf Grundlage des Umsatzes aus dem Diamantenhandel berechnete Pauschale, es sei denn, dass ein Versicherer dem Händler insoweit eine Entschädigung zuerkennt. Die Nichtanwendbarkeit gilt jedoch nicht im Falle von Brand oder Lieferproblemen.

B.13.1. Angesichts der spezifischen Besonderheiten des internationalen Rohdiamantenhandels wie zum Beispiel des sozioökonomischen Status in den Herkunftsländern ist es nicht ohne angemessenen Grund, dass die Branchendurchschnitte, auf denen die Untergrenze der Pauschalregelung beruht, bei Lieferproblemen relevant bleiben.

B.13.2. Im Lichte der physischen Eigenschaften von Diamanten, insbesondere deren Brenn- und Schmelzpunkt, und der Tatsache, dass ein durchschnittlich vorsichtiger und vorausschauender registrierter Diamantenhändler seine Gebäude ordnungsgemäß ausstattet und alle weiteren Maßnahmen ergreift, um seine Güter gegen Brand zu schützen, durfte der Gesetzgeber berechtigterweise annehmen, dass ein Diamantenvorrat bei einem Brand nicht

notwendigerweise untergeht, sodass die Branchendurchschnitte, auf denen die Untergrenze beruht, relevant bleiben.

B.13.3. Folglich verstoßen die angefochtenen Bestimmungen nicht gegen die angeführten Normen.

B.14. Der zweite Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 17. Mai 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen