

Geschäftsverzeichnisnr. 5124
Entscheid Nr. 19/2012 vom 9. Februar 2012

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Staatsrat.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten M. Bossuyt und R. Henneuse, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid Nr. 211.774 vom 3. März 2011 in Sachen der « ABATAN » AG (vormals « Slachthuizen en Markten van Anderlecht » AG) gegen die Gemeinde Anderlecht, dessen Ausfertigung am 10. März 2011 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Staatsrat eine Vorabentscheidungsfrage gestellt, die durch Anordnung des Gerichtshofes vom 22. März 2011 wie folgt umformuliert wurde:

« Verstößt Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn er dahingehend ausgelegt wird, dass nicht davon auszugehen ist, dass er es wegen Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 den Gemeinden untersagt, eine Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf der Grundlage der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer zu erheben, während Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 es den Gemeinden wohl untersagt, dies für alle anderen Tätigkeiten, die auf dem Gebiet der Gemeinde stattfinden, zu tun? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, in der Auslegung, wonach nicht davon auszugehen ist, dass diese Bestimmung es wegen Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 über die Gemeinde- und Provinzfinanzen (nachstehend: Gesetz vom 24. Dezember 1948) den Gemeinden untersagt, eine Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf der Grundlage der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer zu erheben.

Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 bestimmt:

« Die Provinzen, Agglomerationen und Gemeinden sind nicht ermächtigt zur Festlegung von:

1. Zuschlaghundertsteln auf die Steuer der natürlichen Personen, auf die Gesellschaftssteuer, auf die Steuer der juristischen Personen und auf die Steuer der Gebietsfremden oder von gleichartigen Steuern auf der Grundlage oder auf den Betrag dieser Steuern; dies gilt jedoch nicht für den Immobiliensteuervorabzug ».

Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948, auf den in der Vorabentscheidungsfrage zur Auslegung von Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 verwiesen wird, bestimmt:

« Es werden aufgehoben, außer für die dem Rechnungsjahr 1949 vorangegangenen Rechnungsjahre:

1. [...]
2. die zugunsten des Staates eingeführten Steuern auf:

a) Aufführungen und Lustbarkeiten;

[...]

Die Provinzial- und Gemeindesteuern auf Aufführungen und Lustbarkeiten dürfen nicht angewandt werden auf Aufführungen, die in Theatersälen stattfinden und einer der folgenden Kategorien zuzuordnen sind: Tragödie, Oper, Opéra comique, Operette, Komödie, Vaudeville, Posse, Drama, Revue zum Saisonbeginn, am Saisonende oder am Jahresende durch Ensembles mit festem Standort ».

B.2. Die fragliche Bestimmung enthält ein Verbot für die Gemeinden, Zuschlaghundertstel auf die Steuer der natürlichen Personen, auf die Gesellschaftssteuer, auf die Steuer der juristischen Personen und auf die Steuer der Gebietsfremden oder gleichartige Steuern auf der Grundlage oder auf den Betrag dieser Steuern, jedoch mit Ausnahme des Immobiliensteuervorabzugs, festzulegen.

B.3.1. Artikel 170 § 4 der Verfassung bestimmt:

« Eine Last oder Besteuerung darf von der Agglomeration, der Gemeindeföderation und der Gemeinde nur durch einen Beschluss ihres Rates eingeführt werden.

Hinsichtlich der in Absatz 1 erwähnten Besteuerungen bestimmt das Gesetz die Ausnahmen, deren Notwendigkeit erwiesen ist ».

B.3.2. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 170 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass der Verfassungsgeber mit der in Absatz 2 von Artikel 170 § 4 enthaltenen Regel eine « Art Verteidigungsmechanismus » für den Staat vorsehen wollte « gegenüber den verschiedenen anderen Verwaltungsebenen, um eine eigene Steuerangelegenheit zu behalten » (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1979, Nr. 10-8/4<sup>o</sup>, S. 4).

Diese Regel hat der Premierminister auch als einen « Regulierungsmechanismus » beschrieben:

«Das Gesetz muss dieser Regulierungsmechanismus sein und sagen können, welche Steuerangelegenheiten dem Staat vorbehalten werden. Täte man dies nicht, so würde dies zu einem Chaos und allen möglichen Verwicklungen führen, die nichts mehr mit einem gut organisierten Föderalstaat oder einfach einem gut organisierten Staat zu tun haben» (*Ann.*, Kammer, 22. Juli 1980, S. 2707. Siehe auch: ebenda, S. 2708; *Ann.*, Senat, 28. Juli 1980, SS. 2650-2651).

«Ich möchte hervorheben [...], dass in diesem neuen System der Befugnisverteilung auf steuerlicher Ebene zwischen dem Staat, den Gemeinschaften und den Regionen und den nebengeordneten Einrichtungen, den Provinzen und den Gemeinden der Staat das letzte Wort hat. Dies habe ich als Regulierungsmechanismus bezeichnet» (*Ann.*, Senat, 28. Juli 1980, S. 2661).

Die Ausübung der in Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung verankerten Befugnis zur Bestimmung von Ausnahmen ist mit der Bedingung verbunden, dass deren «Notwendigkeit» erwiesen ist.

Das auf dieser Grundlage angenommene Gesetz muss restriktiv ausgelegt werden, da es die Steuerautonomie der Gemeinden begrenzt.

B.4.1. Die fragliche Bestimmung rührt von Artikel 83 der am 15. Januar 1948 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuern, ersetzt durch Artikel 34 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948, her.

Aus den Vorarbeiten zu dem letztgenannten Gesetz geht hervor, dass der Gesetzgeber durch diese Bestimmung eine «Trennung zwischen Gemeindesteuern und Staatssteuern» erreichen wollte (*Parl. Dok.*, Senat, 1947-1948, Nr. 492, SS. 10-13) durch «Abschaffung aller kommunalen Teilbeträge am Aufkommen der Staatssteuern und durch Abschaffung aller kommunalen Zuschlaghundertstel auf diese Steuern und der Sondersteuer auf Gehälter, Löhne und Pensionen, mit Ausnahme jedoch der Zuschlaghundertstel auf die Immobiliensteuer» (ebenda, S. 11). Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber verhindern, dass die Gemeinden konkurrierende Einkommensteuern einführen würden.

Diese Bestimmung wurde ebenfalls wie folgt begründet:

«Diese Reform soll zu mehr Gleichheit zwischen den Abgaben, die den Steuerpflichtigen auferlegt werden, führen, da die Steuer auf berufliche Einkünfte sie in gleichem Maße betrifft, ungeachtet ihres Wohnsitzes oder Wohnortes, während gleichzeitig eine Vereinfachung zustande kommen soll, die sowohl durch die Steuerpflichtigen als auch durch die Verwaltungen nur positiv aufgenommen werden kann.

Ein anderer großer Vorteil des Systems wird darin bestehen, dass für die Gemeinden eine zeitlich und räumlich wesentlich veränderliche Einkommensgrundlage durch feste Einkünfte ersetzt wird.

In Bezug auf die verschiedenen Gemeinden wird somit der verteilenden Gerechtigkeit vollständig Genüge geleistet werden, und die Gemeinden werden keine Krisen mehr zu befürchten haben, mit denen sie wegen ihrer begrenzten Fläche und der relativ geringen Höhe ihrer Mittel nicht ohne ernsthaften Schaden fertig werden können » (ebenda, SS. 12-13).

B.4.2. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 24. Dezember 1948 geht folglich hervor, dass der Gesetzgeber einerseits vermeiden wollte, dass die Gemeinden die nationale Politik auf der Ebene der Einkommensteuern allzu sehr stören würden, und andererseits eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Einkommensteuern, ungeachtet ihres Wohnsitzes oder Wohnortes, erreichen wollte. Außerdem bezweckte der Gesetzgeber eine Vereinfachung der Steuererhebung im Allgemeinen.

B.4.3. Laut Artikel 465 des EStGB 1992 dürfen Agglomerationen und Gemeinden in Abweichung von Artikel 464 dieses Gesetzbuches eine Zuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen festlegen. Laut Artikel 468 dieses Gesetzbuches muss diese Zuschlagsteuer für alle Steuerpflichtigen einer selben Agglomeration oder Gemeinde auf einen einheitlichen Prozentsatz der Staatssteuer festgesetzt werden.

B.4.4. Der Gesetzgeber konnte den Standpunkt vertreten, dass das in Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 enthaltene Verbot notwendig war, um eine Vereinfachung der Rechtsvorschriften über die Einkommensteuern zu erreichen durch Einführung einer grundsätzlichen Trennung zwischen Staats- und Gemeindesteuern, und dies um zu vermeiden, dass die Gemeinden die nationale Politik hinsichtlich der Einkommensteuern allzu sehr stören würden.

B.4.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992, den der Gesetzgeber aufgrund von Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung annehmen konnte, als eine Regelung zur Verteilung der Steuerbefugnisse zwischen den Gemeinden und dem Staat anzusehen ist.

B.5.1. Der Kassationshof hat geurteilt, dass das in Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 enthaltene Verbot die Gemeinden daran hindert, die Bruttoeinkünfte aus einer Tätigkeit zu besteuern, weil diese Einkünfte ein wesentliches Element für die Festlegung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer sind (*Kass.*, 5. Mai 2011, F.10.0006.F), selbst wenn es um die Einkünfte aus einer Aufführung geht (*Kass.*, 10. Dezember 2009, *Arr. Cass.*, 2009, S. 2990).

B.5.2. Was Aufführungen und Lustbarkeiten betrifft, bezieht der vorliegende Richter jedoch Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 zur Auslegung des fraglichen Artikels 464 Nr. 1 des EStGB 1992 in seine Frage ein. Aus den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung geht hervor, dass der Gesetzgeber bezweckte, dass « der Staat den Gemeinden seine Steuer auf Aufführungen überlassen wird » (*Parl. Dok.*, Senat, 1947-1948, Nr. 492, S. 11), « so dass somit das Steuerpotential der lokalen Behörden um einen entsprechenden Betrag ansteigt » (ebenda, S. 42).

B.5.3. Aufgrund von Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 hat die Generalversammlung der Verwaltungsstreitsachenabteilung des Staatsrates in ihren Entscheiden vom 12. Januar 2010, auf die der vorliegende Richter Bezug nimmt, geurteilt, dass nicht davon ausgegangen werden kann, dass Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 « es den Gemeinden verbietet, eine Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf der Grundlage der Bruttoeinnahmen aus Eintrittsgeldern zu erheben ».

B.5.4. Die Übertragung der Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf die Gemeinden durch den Gesetzgeber unter den in B.5.2 beschriebenen Umständen kann jedoch nicht als ausreichende Rechtfertigung angesehen werden, um für die Gemeinden von dem allgemeinen Verbot gemäß Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 in der in B.1 wiedergegebenen Auslegung abzuweichen.

B.5.5. Die Vorabentscheidungsfrage ist in der in B.1 angeführten Auslegung bejahend zu beantworten.

B.6.1. Der Gerichtshof stellt jedoch fest, dass die fragliche Bestimmung anders ausgelegt werden kann.

B.6.2. Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 verbietet es den Gemeinden unter anderem, gleichartige Steuern wie die Steuer der natürlichen Personen und die Gesellschaftssteuer « auf der Grundlage dieser Steuern » zu erheben. Wie in B.3.2 dargelegt wurde, ist diese Bestimmung wegen der sich daraus ergebenden Einschränkung der Steuerautonomie der Gemeinden restriktiv auszulegen.

Die Grundlage der Steuer der natürlichen Personen bildet das steuerpflichtige Einkommen gemäß Artikel 6 des EStGB 1992. Die Grundlage der Gesellschaftssteuer bilden die Gewinne gemäß Artikel 185 des EStGB 1992.

Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 verbietet es nicht, eine kommunale Steuer auf die Bruttoeinnahmen zu erheben, da diese Grundlage sich wesentlich sowohl von der Grundlage der Steuer der natürlichen Personen als auch von derjenigen der Gesellschaftssteuer unterscheidet und im Übrigen auch von derjenigen der in derselben Bestimmung erwähnten Steuer der juristischen Personen (deren Grundlage in Artikel 221 des EStGB 1992 festgelegt ist) und von der Steuer der Gebietsfremden (deren Grundlage in Artikel 228 des EStGB 1992 festgelegt ist).

Obwohl die Bruttoeinnahmen aus einer Tätigkeit und mehr allgemein die Bruttoeinkünfte der Steuerpflichtigen den Ausgangspunkt für die Festlegung des steuerpflichtigen Einkommens für die Steuer der natürlichen Personen oder der steuerpflichtigen Gewinne für die Gesellschaftssteuer darstellen, besteht nämlich ein wesentlicher Unterschied zwischen einerseits den Bruttoeinnahmen aus Eintrittsgeldern oder den Bruttoeinkünften im Allgemeinen und andererseits den vorerwähnten Besteuerungsgrundlagen. Mit der Grundlage der Steuer ist in der fraglichen Bestimmung nicht jedes Element gemeint, das zur Berechnung der Steuer berücksichtigt wird, sondern ausschließlich der Betrag, auf den am Ende die Steuer berechnet wird (siehe Entscheide Nrn. 119/2007, B.6, 44/2008, B.6, und 50/2011, B.57.5). Im Allgemeinen besteht auch kein Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zwischen den Bruttoeinnahmen oder -einkünften und den verschiedenen Grundlagen der Steuern, die in Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 erwähnt sind.

B.6.3. Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 verbietet es zwar den Gemeinden, eine Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf der Grundlage der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer zu erheben, so wie Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 es den Gemeinden verbietet, dies für alle anderen auf ihrem Gebiet stattfindenden Tätigkeiten zu tun, doch er verbietet es ihnen weder in Bezug auf Aufführungen und Lustbarkeiten noch in Bezug auf andere Tätigkeiten eine Steuer auf die Bruttoeinnahmen aus Eintrittsgeldern oder auf die Bruttoeinkünfte zu erheben.

B.6.4. Folglich besteht in dieser Auslegung kein Behandlungsunterschied.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 über die Gemeinde- und Provinzfinanzen verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn er dahingehend ausgelegt wird, dass nicht davon auszugehen ist, dass er es den Gemeinden untersagt, eine Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf der Grundlage der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer zu erheben.

- Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 über die Gemeinde- und Provinzfinanzen verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn er dahingehend ausgelegt wird, dass nicht davon auszugehen ist, dass er es den Gemeinden untersagt, eine Steuer, insbesondere auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf der Grundlage der Bruttoeinnahmen aus Eintrittsgeldern oder der Bruttoeinkünfte zu erheben.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. Februar 2012.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) M. Bossuyt