

| |
|--|
| Geschäftsverzeichnissnr. 513 |
| Urteil Nr. 80/93 vom 9. November 1993 |

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigkeitklärung der Artikel 4 und 5 des Gesetzes vom 28. Juli 1992 über Steuer- und Finanzbestimmungen, erhoben von der VoE « Nationaal Christelijk Middenstandsverbond ».

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern K. Blanckaert, L.P. Suetens, H. Boel, L. François und J. Delruelle, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Klagegegenstand*

Mit Klageschrift vom 15. Januar 1993, die dem Hof mit Einschreibebrief vom selben Tag zugesandt wurde und am 18. Januar 1993 bei der Kanzlei eingegangen ist, beantragt der « Nationaal Christelijk Middenstandsverbond » (N.C.M.V.) die Nichtigerklärung der Artikel 4 und 5 des Gesetzes vom 28. Juli 1992 über Steuer- und Finanzbestimmungen.

II. *Verfahren*

Durch Anordnung vom 18. Januar 1993 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Mitglieder der Besetzung des Hofes bestimmt.

Die referierenden Richter haben am 2. Februar 1993 geurteilt, daß es keinen Anlaß zur Anwendung der Artikel 71 und 72 des organisierenden Gesetzes gibt.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 § 4 des organisierenden Gesetzes mit Einschreibebriefen vom 16. Februar 1993 notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 10. März 1993.

Der Ministerrat hat mit Einschreibebrief vom 31. März 1993 einen Schriftsatz eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit Einschreibebriefen vom 20. April 1993 notifiziert.

Die klagende Partei hat mit Einschreibebrief vom 17. Mai 1993 einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 6. Juli 1993 hat der Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 15. Januar 1994 verlängert.

Durch Anordnung vom 6. September 1993 hat der amtierende Vorsitzende die Besetzung um den Richter K. Blanckaert ergänzt, nachdem der der Besetzung bereits angehörende Richter L. De Grève zum Vorsitzenden gewählt worden war.

Durch Anordnung vom 14. September 1993 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 5. Oktober 1993 anberaumt.

Von dieser Anordnung wurden die Parteien und ihre Rechtsanwälte mit Einschreibebriefen vom 14. September 1993 in Kenntnis gesetzt.

Auf der Sitzung vom 5. Oktober 1993

- erschienen

. RA A. Doolaege, in Gent zugelassen, für die klagende Partei,

. RÄin I. De Clercq, in Gent zugelassen, *loco* RA I. Claeys Bouúaert, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel,

- haben die referierenden Richter H. Boel und J. Delruelle Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Bestimmungen der Artikel 62 ff. des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. Die angefochtenen Bestimmungen

1. Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 32 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 um einen Absatz 3, der folgendermaßen lautet:

« Wenn ein Verwalter einer Gesellschaft dieser eine bebaute unbewegliche Sache vermietet, so werden in Abweichung von Artikel 7 die Miete und die Mietvorteile als Entlohnungen des Verwalters betrachtet, soweit sie mehr als fünf Drittel des um den in Artikel 13 genannten Koeffizienten aufgewerteten Katastralertrages betragen. Von diesen Entlohnungen werden die Kosten bezüglich der vermieteten unbeweglichen Sache nicht in Abzug gebracht. »

2. Artikel 5 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 33 desselben Gesetzbuches um einen Absatz 3, der folgendermaßen lautet:

« Wenn ein aktiver Teilhaber einer Gesellschaft dieser eine bebaute unbewegliche Sache vermietet, so werden in Abweichung von Artikel 7 die Miete und die Mietvorteile als Entlohnungen des aktiven Teilhabers betrachtet, soweit sie mehr als fünf Drittel des um den in Artikel 13 genannten Koeffizienten aufgewerteten Katastralertrages betragen. Von diesen Entlohnungen werden die Kosten bezüglich der vermieteten unbeweglichen Sache nicht in Abzug gebracht. »

3. Das Gesetz vom 28. Juli 1992 über Steuer- und Finanzbestimmungen wurde im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Juli 1992 veröffentlicht.

4. Laut Artikel 47 § 3 treten die angefochtenen Bestimmungen mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1994 in Kraft.

IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

Bezüglich der Zulässigkeit

A.1.1. Die klagende Partei ist der Meinung, daß sie das erforderliche Interesse aufweise. Es sei unbestreitbar, daß die auf die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge bezügliche Lage einer bestimmten Kategorie von Selbständigen, und zwar der Verwalter und der aktiven Teilhaber, unmittelbar und ungünstig durch die angefochtenen Bestimmungen beeinflusst werde.

Laut ihrer Satzung hat die klagende Vereinigung namentlich zum Zweck,

« ...

1. die allgemeinen und beruflichen Interessen der Selbständigen, der kleinen und mittleren Unternehmen in den Bereichen des Handels, der Industrie, des Handwerks und des Dienstleistungsgewerbes, sowie der Freiberufler zu wahren und zu fördern, sowohl auf wirtschaftlicher, sozialer und rechtlicher wie auf immaterieller, kultureller und gesellschaftlicher Ebene, und zwar aufgrund der christlichen Soziallehre.

... »

Die Bedingungen, die der Hof an die Zulässigkeit von durch Vereinigungen ohne Erwerbszweck erhobene Klagen knüpfe, seien im vorliegenden Fall erfüllt.

Zur Hauptsache

A.1.2. Die klagende Partei bringt einen einzigen Klagegrund vor, den sie folgendermaßen formuliert:

« Verletzung der Artikel 6 und 6bis der Verfassung;

dadurch, daß das Gesetz vom 28. Juli 1992 in den Artikeln 4 und 5 die Artikel 32 und 33 des Einkommensteuergesetzbuches ergänzt; daß infolge dieser Ergänzungen die Mieteinnahmen und Mietvorteile, die eine Gesellschaft an ihren Verwalter oder aktiven Teilhaber bezahlt, in Entlohnungen dieses Verwalters bzw. aktiven Teilhabers umqualifiziert werden, soweit sie mehr als fünf Drittel des aufgewerteten Katastralertrages betragen; daß von diesen Entlohnungen die Kosten bezüglich der vermieteten Sache nicht in Abzug gebracht werden dürfen;

dadurch, daß der Zweck dieser Fiktion darin besteht, zu verhindern, daß Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen umgewandelt werden können, und somit zu vermeiden, daß die Erhebungsgrundlage der Sozialbeiträge für Selbständige reduziert wird (Kammer, Begründungsschrift, Nr. 444/1, 1991-1992, S. 9; Kammer, 1991-1992, Nr. 444/9, S. 112); daß demzufolge bezweckt wird, eine weitere Antastung des Sozialversicherungssystems der Selbständigen abzuwenden;

daß - *erster Teil* - das eingeführte Unterscheidungskriterium dazu führt, daß gewisse Steuerpflichtige unter die Anwendung der angefochtenen Bestimmung fallen, andere jedoch nicht, obwohl sie sich in der gleichen Sachlage befinden und diese Behandlungsungleichheit sich nicht in objektiver und angemessener Weise anhand der Art und des Zwecks der zu beurteilenden Norm rechtfertigen läßt;

daß - *zweiter Teil* - die angefochtenen Bestimmungen nur auf die Umqualifizierung übermäßiger Mieteinnahmen aus bestimmten, in Belgien gelegenen, bebauten unbeweglichen Sachen abzielen, während andere, ggf. übermäßige Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nicht berücksichtigt werden, ohne daß dies sich in objektiver und angemessener Weise anhand der Art und des Zwecks der zu beurteilenden Norm rechtfertigen läßt;

daß - *dritter Teil* - das Kriterium zur Ermittlung des in Entlohnung umqualifizierten Mietüberschusses inadäquat ist und nicht in objektiver und angemessener Weise durch die Art und den Zweck der zu beurteilenden Norm gerechtfertigt wird;

daß - *vierter Teil* - die Abzugsunfähigkeit der Kosten bezüglich der vermieteten Sache von dem Teil der Mieteinnahmen und Mietvorteile, die gemäß der angefochtenen Bestimmung in Entlohnungen umqualifiziert werden, zu einer Behandlungsungleichheit zwischen Kategorien von Steuerpflichtigen führt; daß diese Behandlungsungleichheit nicht durch die Art und den Zweck der zu beurteilenden Norm gerechtfertigt wird;

während die Artikel 6 und *6bis* der Verfassung die Gleichheit vor dem Gesetz und das Verbot der Diskriminierung im Genuß der Rechte und Freiheiten gewährleisten und während die ständige Rechtsprechung des Schiedshofes lautet: 'Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit der Belgier vor dem Gesetz und des Diskriminierungsverbotes schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit es für das Unterscheidungskriterium eine objektive und angemessene Rechtfertigung gibt. Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; der Gleichheitsgrundsatz ist verletzt, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.';

während die Artikel 6 und *6bis* eine allgemeine Tragweite besitzen und die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes auch in steuerlichen Angelegenheiten anwendbar sind;

so daß die Artikel 4 und 5 des Gesetzes vom 28. Juli 1992 die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes, wie sie in den Artikeln 6 und *6bis* der Verfassung enthalten sind, verletzen. »

A.1.3. Die klagende Partei erläutert die einzelnen Teile des Klagegrunds.

a) *Erster Teil*

Eine bedeutende Gruppe von Steuerpflichtigen entgehe der Umqualifizierung ihrer übermäßigen Mieteinnahmen und Mietvorteile, während sie sich in der gleichen Sachlage befinde wie die durch die angefochtene Bestimmung definierte « Risikogruppe ». Bei den Aktiengesellschaften verlange die angefochtene Bestimmung nämlich, daß der Vermieter notwendigerweise ein Verwalter sei. Wenn jemand faktisch eine Funktion ausübe, die derjenigen eines Verwalters ähnlich sei, ohne den Titel eines Verwalters zu führen, so finde die angefochtene Bestimmung keine Anwendung. Genauso verhalte es sich bei Liquidatoren und Personen mit einem ähnlichen Aufgabenbereich. Diese Ungleichheiten ließen sich durch Zweck und Folgen der angefochtenen Bestimmungen nicht in objektiver und angemessener Weise rechtfertigen.

b) *Zweiter Teil*

Bestimmte Kategorien von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen oder von unbeweglichen Sachen würden nicht unter die angefochtenen Bestimmungen fallen, und zwar die Einnahmen infolge eines Erbpacht-, Erbbau- oder auf ähnliche Rechte bezüglichen Vertrages, die Einnahmen aus im Ausland gelegenen unbeweglichen Sachen und die Einnahmen aus unbebauten unbeweglichen Sachen. Diese Ungleichheiten ließen sich durch Zweck und Folgen der angefochtenen Bestimmungen nicht in objektiver und angemessener Weise rechtfertigen, da bei der Gruppe von Steuerpflichtigen, die der Umqualifizierung der Einkünfte aus unbeweglichen Vermögen entgehe, ein gleich großes Risiko der Umgehung von Sozialversicherungsbeiträgen der Selbständigen bestehe. Diese Ungleichheit werde genausowenig durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, in bestimmten Fällen eine Verschiedenheit der Verhältnisse in Kategorien zu erfassen, die nur vereinfacht und annähernd mit der Wirklichkeit übereinstimmen würden. Der Gesetzgeber hätte sich nämlich auf einen bloßen Hinweis auf den Wortlaut von Artikel 32 des Einkommensteuergesetzbuches hinsichtlich der Einkünfte der Verwalter und Artikel 7 hinsichtlich der unbeweglichen Sachen beschränken können.

c) *Dritter Teil*

Der vom Gesetzgeber eingeführte Unterschied zwischen dem, was als überhöhte Mieteinnahmen und/oder Mietvorteile betrachtet werde, und dem, was nicht so betrachtet werde, sei willkürlich und ziehe Folgen nach sich, die nicht mit Zweck und Art der beanstandeten Bestimmungen übereinstimmen würden. Es seien seit der letzten allgemeinen Katastralanpassung nun siebzehn Jahre vergangen. In dieser Zeit hätten die Immobilienpreise und dementsprechend die Mietpreise einer beträchtlichen Entwicklung unterlegen. Diese Entwicklung sei regional unterschiedlich. Das Verhältnis zwischen dem Katastralertrag und dem Verkaufspreis von Geschäftsgebäuden und Miethäusern unterliege beträchtlichen Schwankungen je nach der Region (von 1,49 bis 2,11 %). Es müßten also notwendigerweise je nach der Region unterschiedliche Koeffizienten zur Ermittlung des übermäßigen Teils der Mieteinnahmen herangezogen werden. Außerdem sei der vom Gesetzgeber einheitlich festgelegte Koeffizient zu niedrig angesetzt, was aus einer vom Institut der belgischen Steuerberater und vom Berufsverband der Steuerberater und Rechnungsprüfer durchgeführten Studie hervorgehe. In Wirklichkeit lägen die normalen Mieteinnahmen 63 % höher als der vom Gesetzgeber zugrunde gelegte Koeffizient. Über 60 % der in der Praxis vorgenommenen Vermietungen seien als Vermietungen mit überhöhten Mieteinnahmen zu betrachten. Das Unterscheidungskriterium sei daher völlig inadäquat und dem verfolgten Zweck unangemessen.

d) *Vierter Teil*

Im vorliegenden Fall würden Mieteinnahmen, die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen seien und als solche besteuert werden müßten, in Einkünfte aus Erwerbstätigkeit umgewandelt. Der Gesetzgeber unterlasse es jedoch, die Ausgaben bezüglich dieser Einkünfte dementsprechend in berufliche Ausgaben umzuqualifizieren. Dadurch verliere eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen die Möglichkeit, diese Ausgaben in Abzug zu bringen, ohne daß dies im Hinblick auf das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel notwendig sei.

Standpunkt der Ministerrates

A.2.1. Die vom Gesetzgeber verfolgte Zielsetzung sei weiterreichend als dasjenige, was die klagende Partei diesbezüglich behauptete. Zu betonen sei die im vertraglichen Bereich festzustellende Eigenart eines zwischen einem Verwalter oder aktiven Teilhaber und der von ihm geführten Gesellschaft abgeschlossenen Mietvertrages. Die Entscheidung, den Vertrag zu schließen, und die darin aufgenommenen Bedingungen seien weitgehend auf Erwägungen bezüglich der damit einhergehenden steuerlichen Konsequenzen zurückzuführen. Solche Verträge gebe es meistens in kleinen und mittleren Unternehmen, wo ein und dieselbe Person das Unternehmen führe und die unbewegliche Sache, in der die Tätigkeit ausgeübt werde, besitze. Solche Verträge hätten vielerlei steuerliche Konsequenzen.

a) Die mietende Gesellschaft könne das Gebäude nicht abschreiben, aber sie könne die Ausgaben für Pflege, Instandsetzung usw. von ihrem Gewinn abziehen, während der Eigentümer aufgrund eines pauschal festgesetzten Nettoeinkommens besteuert werde.

b) Das Einkommen des vermietenden Eigentümers werde seinerseits besteuert, auch was den Mietüberschuß gegenüber dem Katastralertrag betrifft; dieser Überschuß sei nicht vom Splitting zwischen den Eheleuten betroffen, entgehe aber auch der Erhöhung wegen fehlender Vorauszahlung.

c) Von dem somit erhöhten Einkommen des Eigentümers könnten auch Zinsen von bestimmten Darlehen abgezogen werden.

d) Weitere Folgen bezögen sich unter anderem auf die Besteuerung der Mehrwerte und auf die Entlassungsentschädigungen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, daß diese Angelegenheit zu einer mehr oder weniger komplexen steuerlichen Strategie Anlaß geben könne, in deren Rahmen der Eigentümer und Untermehmer das Vertragsverhältnis regeln könne, das ihm am vorteilhaftesten erscheine.

Der Gesetzgeber habe nicht nur die Herabsetzung der Erhebungsgrundlage der Sozialbeiträge verhindern wollen, sondern auch steuerliche Bestrebungen verfolgt; die durchgeführte Umqualifizierung bestimmter Einkünfte ziele also nicht darauf ab, eine Fiktion einzuführen, sondern darauf, zur wirtschaftlichen Realität zurückzukehren.

A.2.2. Anschließend erörtert der Ministerrat die verschiedenen, von der klagenden Partei vorgebrachten Einwände. Er schickt voraus, daß die klagende Partei die durchgeführte Umqualifizierung überhöhter Mieteinnahmen und Mietvorteile an sich offensichtlich gutheiße; sie betone hauptsächlich, daß diese Maßnahme nicht weit genug reiche oder ungenügend differenziert sei.

a) Die klagende Partei vertrete im *ersten Teil* des Klagegrunds, daß die Umqualifizierung auf Personen mit ähnlichen Funktionen wie denjenigen eines Verwalters oder auf Liquidatoren erweitert werden sollte. Die steuerliche Behandlung dieser Personen sei tatsächlich auf diejenige der Verwalter ausgerichtet (Artikel 32 Absatz 1 *in fine* EStGB 1992). Die vorgeschlagene Erweiterung hätte wohl mehrere Verwicklungen nach sich gezogen. Die Feststellung, ob eine Maßnahme in erweitertem Sinne angepaßt werden sollte, übersteige den Aufgabenbereich des Hofes; dieser könne den Anwendungsbereich einer neu eingeführten Maßnahme nicht erweitern.

b) Der *zweite Teil* enthalte eine entsprechende Bemerkung in bezug auf bestimmte Güter. Die vorstehenden Betrachtungen gälten also auch für den zweiten Teil. Ergänzend sei zu bemerken, daß die Erträge aus einer im Ausland gelegenen unbeweglichen Sache nur in dem Land, in dem sie gelegen ist, besteuertbar sei; dies gelte für

alle Länder, mit denen Belgien ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen habe. Was die Erbpacht oder den Erbbau betrifft, sei zu bemerken, daß diese Verhältnisse andere, komplexere steuerliche Merkmale aufweisen würden, weshalb es verständlich sei, daß der Gesetzgeber keine Erweiterung in diesem Sinne für wünschenswert gehalten habe.

c) Die im *dritten Teil* entwickelte Argumentation schlage auf prinzipieller Ebene fehl. Es sei völlig klar, daß in einer Angelegenheit wie dieser nur pauschale Koeffizienten verwendet werden könnten. Unterschiede bei den konkreten Auswirkungen eines Textes würden an sich keinen Verstoß gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz darstellen. Die Argumentation entbehre überdies der faktischen Grundlage. Auch wenn die Entwicklung des durchschnittlichen Mietwertes regionale Unterschiede aufweisen könne, so stelle der Katastralertrag weiterhin prinzipiell die Grundlage des besteuerebaren Einkommens aus unbeweglichem Vermögen dar. Es sei demzufolge angemessen, denselben Katastralertrag als Referenz angesichts der zur Debatte stehenden Regelung zu verwenden.

d) Der *vierte Teil* beziehe sich auf die Frage der Abzugsfähigkeit der Kosten; er beruhe allerdings auf einem Mißverständnis. Der Text tue dem Prinzip, dem zufolge die Personensteuer ein Nettoeinkommen betreffe, keinen Abbruch. Es müsse jedoch sichergestellt werden, daß bestimmte Kosten nicht zweimal in Abzug gebracht würden. Der Katastralertrag sei ein pauschal ermitteltes Nettoeinkommen, das aufgrund eines 40prozentigen Lastenabzugs vom Bruttoeinkommen festgesetzt werde. Die beanstandete Regelung lasse den Abzug dieser pauschalen Lasten unberührt. Der überschüssige Mietertrag entspreche dem Betrag, der oberhalb der fünf Drittel des aufgewerteten Katastralertrages erhalten werde. Es werde also immer noch die gleiche Nettomiete besteuert, auch wenn sie zum Teil als Berufseinkommen betrachtet werde.

Erwiderung der klagenden Partei

A.3.1. Der klagenden Partei zufolge bestehe wenigstens ein Zweifel über die Zweckbestimmung der angefochtenen Bestimmung, weil niemals ausdrücklich und eindeutig gesagt worden sei, daß die Umwandlung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen in Einkünfte aus Erwerbstätigkeit ein zweifaches - soziales und steuerliches - Ziel verfolge. Wie dem auch sei, selbst in der Annahme, daß der Gesetzgeber auch aus steuerlichen Gründen die Regel der Umqualifizierung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen habe einführen wollen, tue dies den von der klagenden Partei erhobenen Einwänden keinen Abbruch.

A.3.2. Was den *ersten Teil* betrifft, so weist die klagende Partei darauf hin, daß sie den Hof nicht darum ersuche, die angefochtenen Bestimmungen zu erweitern, sondern nur darum, sie für nichtig zu erklären aufgrund der Feststellung, daß der hier ausnahmsweise gemachte Behandlungsunterschied zwischen den eigentlichen Verwaltern und denjenigen, die ähnliche Funktionen ausüben würden, sich nicht in angemessener Weise rechtfertigen lasse.

Hinsichtlich des *zweiten Teils* macht die klagende Partei geltend, daß die Einkünfte aus unbeweglichen Sachen, die in einem Land gelegen seien, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen worden sei, weiterhin der belgischen Steuer unterlägen, wenn auch zu einem ermäßigten Steuersatz. Aber auch in dem Fall, wo ein solches Abkommen vorliege, verhindere dies keineswegs, daß ein aktiver Teilhaber bzw. ein Verwalter sich einen Teil seiner Entlohnung in der Form einer erhöhten Miete für eine im Ausland gelegene unbewegliche Sache ausbezahlen lassen könne. Auch etwaige Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von Einkünften aus der Vermietung und solchen aus Erbpacht- oder Erbbauverträgen seien nicht ausschlaggebend, weil es sich in allen Fällen um Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen handle. Es liege also keine angemessene Rechtfertigung für die Tatsache vor, daß Einkünfte aus Erbpacht- oder Erbbauverträgen nicht von der Anwendung der angefochtenen Bestimmungen betroffen seien.

Was den *dritten Teil* anbelangt, so erklärt sich die Klägerin damit einverstanden, daß der Gesetzgeber in bestimmten Fällen materiell gezwungen sei, eine Verschiedenheit von Verhältnissen in Kategorien zu erfassen, die nur vereinfacht und annähernd mit der Wirklichkeit übereinstimmen würden. Dabei sei allerdings zu berücksichtigen, daß der Gesetzgeber sich bemühen müsse, die von ihm in Betracht gezogenen Kategorien oder Maßstäbe richtig und vernünftig auszuwählen. Dies sei hier nicht der Fall, weil die pauschalen Koeffizienten überholt und inadäquat seien, was übrigens darauf zurückzuführen sei, daß der Gesetzgeber es versäumt habe, eine neue allgemeine Anpassung der Katastralerträge vorzunehmen. Ferner könne der Gesetzgeber die Anwendung eines inadäquaten Unterscheidungskriteriums nicht dadurch rechtfertigen, daß dasselbe Unterscheidungskriterium auch für andere Bestimmungen, insbesondere die Bestimmung des besteuerebaren Einkommens aus unbeweglichem Vermögen, verwendet werde, wo es übrigens durch seine eigene Nachlässigkeit

genauso überholt und inadäquat geworden sei. Ein neulich vorgelegter Entwurf eines königlichen Erlasses bezüglich der Anwendbarkeit der Mehrwertsteuer benutze eben das beanstandete Kriterium, nicht um die « überhöhten Mieteinnahmen » zu bestimmen, sondern als Untergrenze für die Mehrwertsteuerpflicht. Verwalter und aktive Teilhaber, die keine « überhöhten Mieten » von ihrer Gesellschaft verlangen würden, würden bestraft, indem ihre Vermietung nicht der Mehrwertsteuer unterliege.

Die vom Ministerrat geäußerte Bemerkung zum *viertel Teil* sei unrichtig. Es genüge der Hinweis auf die Abzugsfähigkeit von Zinsen wegen speziell zum Erwerb oder zur Instandhaltung von Immobilien gemachter Schulden. Diese Schulden seien nur vom gesamten Einkommen aus unbeweglichem Vermögen in Abzug zu bringen (Artikel 14 EStGB). Schränke man dieses Einkommen aus unbeweglichem Vermögen durch die Umqualifizierung in Einkommen aus Erwerbstätigkeit ein, so werde automatisch auch der abzugsfähige Betrag der Zinsen eingeschränkt.

- B -

B.1.1. Die Verfassungsvorschrift der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit es für das Unterscheidungskriterium eine objektive und angemessene Rechtfertigung gibt. Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; der Gleichheitsgrundsatz ist verletzt, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.1.2. Dem ersten Teil des Klagegrunds zufolge würde Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 6 und *6bis* der Verfassung verstoßen, weil die Maßnahme der Umqualifizierung überhöhter Mieteinnahmen zwar für Verwalter von Gesellschaften gilt, nicht aber für Personen mit ähnlichen Funktionen und für Liquidatoren.

B.1.3. Laut den Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen wollte der Gesetzgeber dadurch einer Praxis ein Ende bereiten, die darin besteht, daß Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen umgewandelt werden, was sich nicht nur auf das Aufkommen der Personensteuer negativ auswirkt, sondern auch zur Herabsetzung der Erhebungsgrundlage der Sozialversicherungsbeiträge der Selbständigen führt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 444/1, S. 9).

B.1.4. Die Nichtanwendung der Maßnahme auf Liquidatoren und Personen, die eine Funktion ausüben, die mit der eines Verwalters oder aktiven Teilhabers vergleichbar ist, läßt sich nur aus der Überzeugung des Gesetzgebers erklären, daß die für unerwünscht gehaltene Praxis sich insbesondere bei den Letztgenannten ereignet. Da angenommen werden kann, daß eine vom Gesetzgeber ergriffene Maßnahme geeignet ist, einem Mißbrauch vorzubeugen, kann der bloße Umstand, daß vergleichbare Mißbräuche noch nicht ins Auge gefaßt worden sind, der Maßnahme nicht die Rechtfertigung entziehen.

Der erste Teil des Klagegrunds ist somit unbegründet.

B.2.1. Dem zweiten Teil des Klagegrunds zufolge würden die Artikel 4 und 5 des Gesetzes vom 28. Juli 1992 gegen die Artikel 6 und *6bis* der Verfassung verstoßen, weil die Maßnahme für Mieteinnahmen aus in Belgien gelegenen bebauten unbeweglichen Sachen, nicht aber für andere Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gilt.

B.2.2. Die angefochtene Bestimmung geht offensichtlich davon aus, daß die Praxis, die darin besteht, daß Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen umgewandelt werden, vor allem bei der Vermietung bebauter unbeweglicher Sachen an Gesellschaften zu überhöhten Mietpreisen angewandt wird. Dies erklärt, warum Bestimmungen festgelegt wurden, die sich eben auf diese Hypothese beziehen, nicht aber auf die Hypothese anderer Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Der Gesetzgeber verstößt nicht gegen die Artikel 6 und *6bis* der Verfassung, wenn er Maßnahmen festlegt, die sich speziell gegen eine bestimmte

Praxis richten, von der er vernünftigerweise annehmen kann, daß sie sich wirklich ereignet. Übrigens hängt die Beschränkung der Regelung auf in Belgien gelegene unbewegliche Sachen damit zusammen, daß es für die belgischen Behörden nahezu unmöglich ist, zu bestimmen, von welchem Schwellenwert an die Miete für eine im Ausland gelegene unbewegliche Sache als überhöht zu betrachten ist.

Der zweite Teil des Klagegrunds ist unbegründet.

B.3.1. Dem dritten Teil des Klagegrunds zufolge wäre das verwendete Kriterium zur Ermittlung dessen, was als überhöhte Mieteinnahmen oder -vorteile zu betrachten ist, willkürlich; es wäre nicht nur zu niedrig angesetzt, es sollte auch in Anbetracht der unterschiedlichen Entwicklung der Mietpreise von Region zu Region verschieden sein.

B.3.2. Gemäß den angefochtenen Bestimmungen gilt der Teil der Miete und der Mietvorteile, der mehr als fünf Drittel des um den in Artikel 13 EStGB 1992 genannten Koeffizienten aufgewerteten Katastralertrages beträgt, als überhöht. Der Katastralertrag ist laut den Artikeln 471 und 472 EStGB 1992 das von der Katasterverwaltung pro Flurstück ermittelte durchschnittliche normale Nettojahreseinkommen des Bezugszeitpunktes (Artikel 486). Für bebaute unbewegliche Sachen entspricht der normale Nettomietwert dem normalen Bruttoeinkommen abzüglich 40 % wegen Pflege- und Instandsetzungskosten (Artikel 477).

Fünf Drittel des Katastralertrages stimmen also mit dem normalen Bruttoeinkommen für den Bezugszeitpunkt überein. Der in Artikel 13 genannte Aufwertungskoeffizient spiegelt den durchschnittlichen Anstieg der Geschäftsmietpreise und Mietvorteile seit dem Bezugszeitpunkt wider. « Fünf Drittel des um den in Artikel 13 genannten Koeffizienten aufgewerteten Katastralertrages » entspricht also dem normalen Bruttoeinkommen für das Jahr, auf das sich die Veranlagung bezieht. Es kann vernünftigerweise davon ausgegangen werden, daß ein solches Kriterium in ausreichendem Maße angibt, welche Einkünfte als normale Mieteinnahmen und -vorteile zu betrachten sind und welche nicht. Es ist zwar seit der letzten allgemeinen Anpassung der Katastralerträge bereits eine lange Zeit vergangen, und mehr oder weniger bedeutende Abweichungen zwischen den Katastralerträgen und den normalen Mietwerten sind entstanden, aber es ist möglich, daß das Steuerrecht die Verschiedenheit der Verhältnisse in Kategorien erfassen muß, die nur vereinfachend und annähernd mit der Wirklichkeit übereinstimmen. Dies gilt um so mehr, da im Steuerrecht die Zweckmäßigkeit der Kriterien und die Verwaltungskosten für ihre Anwendung bei der Beurteilung,

ob sie vernünftigerweise gerechtfertigt werden können, in Betracht zu ziehen sind. Indem der Gesetzgeber im vorliegenden Fall dem Kriterium für die Ermittlung der überhöhten Miete oder Mietvorteile den Katastralertrag zugrunde gelegt hat, hat er kein Kriterium verwendet, das im Hinblick auf die Artikel 6 und 6bis der Verfassung ungerechtfertigt wäre.

B.3.3. Die klagende Partei wirft den angefochtenen Bestimmungen ferner vor, zu Unrecht keinen für das ganze Land gleichen Aufwertungskoeffizienten verwendet zu haben, obwohl die Mietwerte sich je nach der Region unterschiedlich entwickelt hätten.

Der von der klagenden Partei gemachte Vorwurf besteht also darin, daß die beanstandete Maßnahme zu Unrecht unterschiedliche Verhältnisse auf die gleiche Weise behandeln würde. Eine solche Gleichbehandlung ungleicher Sachlagen kann jedoch nur insofern als im Widerspruch zu den Grundsätzen der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes stehend betrachtet werden, als bestimmte Kategorien von Personen, die sich angesichts der zu beurteilenden Normen in grundverschiedenen Situationen befinden, auf die gleiche Weise behandelt werden, ohne daß es dafür eine objektive und angemessene Rechtfertigung gibt. Im vorliegenden Fall kann die unterschiedliche Entwicklung der Mietwerte in den verschiedenen Teilen des Landes, welche sich seit der letzten allgemeinen Anpassung der Katastralerträge ereignet hat, nicht in dem Sinne bewertet werden, daß sie grundverschiedene Verhältnisse veranlaßt hätte, die für den Gesetzgeber die Verpflichtung mit sich bringen würde, mehrere Aufwertungskoeffizienten auszuarbeiten.

Der dritte Teil des Klagegrunds ist unbegründet.

B.4.1. Dem vierten Teil des Klagegrunds zufolge würden die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 6 und 6bis der Verfassung verstoßen, weil die Unmöglichkeit, die Kosten bezüglich der vermieteten Sache von dem in Berufseinkommen unqualifizierten Teil der Mieteinnahmen und Mietvorteile abzuziehen, einen ungerechtfertigten Unterschied zwischen Steuerpflichtigen schaffen würde.

B.4.2. Laut den Vorarbeiten wurde der Satz « Von diesen Entlohnungen werden die Kosten bezüglich der vermieteten unbeweglichen Sache nicht in Abzug gebracht » in die angefochtenen Bestimmungen eingefügt, um zu verhindern, daß gemäß Artikel 49 EStGB 1992 diese Ausgaben als berufliche Kosten betrachtet werden und abzugsfähig sind, so daß die Maßnahme gar keine haushaltsmäßige Wirkung zeitigen würde (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 444/9, SS. 113-

114). Von dem nicht als überhöht betrachteten Teil können allerdings zwei Arten von Kosten abgezogen werden; dabei handelt es sich um einen Pauschalabzug der Kosten für Pflege und Instandsetzung der bebauten unbeweglichen Sachen, der im Katastralertrag enthalten ist, und den Abzug der Zinsen von Hypotheken- und anderen Darlehen bis zum Gesamtbetrag der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (ebenda, S. 117).

Die im vierten Teil des Klagegrunds beanstandete Bestimmung stellt daher die logische Ergänzung der Bestimmung dar, die besagt, daß bei Überschreitung eines bestimmten Schwellenwertes die Mieteinnahmen und -vorteile als Berufseinkünfte zu betrachten sind. Sie ist aus denselben Gründen in angemessener Weise gerechtfertigt.

Der vierte Teil des Klagegrunds ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. November 1993.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

L. De Grève