

Geschäftsverzeichnisnr. 1738
Urteil Nr. 97/2000 vom 26. September 2000

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 43 § 4 Nr. 2 Absatz 1 des Gesetzes vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen, erhoben von B. Vanderstichelen und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden G. De Baets und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt und E. De Groot, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden G. De Baets,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 26. Juli 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 27. Juli 1999 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben B. Vanderstichelen, wohnhaft in 1180 Brüssel, Kamerdellelaan 48, J. De Leenheer, wohnhaft in 8500 Kortrijk, Paleisstraat 1 b, und G. Delvaux, wohnhaft in 1380 Ohain, rue de l’Espiniat 43, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 43 § 4 Nr. 2 Absatz 1 des Gesetzes vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. April 1999).

II. *Verfahren*

Durch Anordnung vom 27. Juli 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 1. September 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 10. September 1999.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 8. Oktober 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief;

- dem Institut der Betriebsrevisoren, mit Sitz in 1000 Brüssel, Marnixlaan 22, und J.-F. Cats, wohnhaft in 1640 Sint-Genesius-Rode, Schildknaaplaan 61, mit am 11. Oktober 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 7. Dezember 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die klagenden Parteien haben mit am 6. Januar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 23. Dezember 1999 und vom 29. Juni 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 26. Juli 2000 bzw. 26. Januar 2001 verlängert.

Durch Anordnung vom 3. Mai 2000 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 24. Mai 2000 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 4. Mai 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Aus Termingründen hat der Hof die Rechtssache auf den 25. Mai 2000 vertagt; von dieser Entscheidung wurden die Parteien und deren Rechtsanwälte mit am 11. Mai 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen in Kenntnis gesetzt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 25. Mai 2000

- erschienen
- . RA M. Lebbe, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien,
- . RA A. Delfosse, in Brüssel zugelassen, *loco* RA P. Van Ommeslaghe, beim Kassationshof zugelassen, für das Institut der Betriebsrevisoren und J.-F. Cats,
- . G. Dekelver, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter M. Bossuyt und R. Henneuse Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache 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 -

A.1.1. Die klagenden Parteien fordern in ihrer Eigenschaft als Buchprüfer die Nichtigerklärung von Artikel 43 § 2 Nr. 2 Absatz 1 des Gesetzes vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen.

Die angefochtene Bestimmung sei Bestandteil einer Regelung, mit der bezweckt werde, eine neue steuerliche Behandlung von Aktienoptionen zugunsten von Personen einzuführen, die unmittelbar mit dem Unternehmen verbunden seien, und sie beziehe sich ausschließlich auf Aktien, die nicht an der Börse notiert oder gehandelt würden. Die Bestimmung weise zwei Teile auf: Einerseits werde festgelegt, wie der Wert der Aktien zum Zeitpunkt des Angebotes bestimmt werde, und andererseits werde festgelegt, wer diesen Wert bestimme. Die Kritik der Kläger betreffe ausschließlich den zweiten Teil.

Gemäß dieser Regelung sei der Wert der Aktie ihr tatsächlicher Wert zum Zeitpunkt des Angebotes, so wie die Person, die die Option anbiete, ihn bestimme, dies auf eine gleichlautende Stellungnahme des Kommissar-Revisors der Gesellschaft hin, die die Aktien mit der betreffenden Option ausbebe. Wenn das betreffende Unternehmen keinen Kommissar-Revisor habe, werde die betreffende Stellungnahme von einem durch die Gesellschaft benannten Betriebsrevisor abgegeben oder, falls die ausgebende Gesellschaft nicht gebietsansässig sei, durch einen Buchprüfer mit einem vergleichbaren Status.

A.1.2. Die klagenden Parteien sind der Auffassung, daß sie unmittelbar und in ungünstigem Sinne von den angefochtenen Bestimmungen betroffen seien, da Buchprüfer bei der Abgabe der Stellungnahme im Rahmen der betreffenden Regelung in bestimmten Fällen zugunsten von Betriebsrevisoren ausgeschlossen würden.

A.1.3. In einem einzigen Klagegrund führen sie an, daß die angefochtene Bestimmung somit einen Behandlungsunterschied einführe, der im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung stehe. Im ersten Teil des Klagegrundes machen sie geltend, daß der Unterschied zwischen Betriebsrevisoren und Buchprüfern nicht gerechtfertigt sei im Lichte der vom Gesetzgeber angestrebten Zielsetzung, die darin bestehe, daß die Person, die die Option anbiete, den tatsächlichen Wert der Aktie der ausgebenden Gesellschaft korrekt bestimme.

Ein externer Buchprüfer biete die gleichen Garantien hinsichtlich der Qualifikation, der Unabhängigkeit und der beruflichen Ehrlichkeit wie ein Betriebsrevisor, um die erforderliche Stellungnahme abzugeben. Außerdem habe ein externer Buchprüfer einen Status, der mit demjenigen eines Betriebsrevisors vergleichbar sei.

Im zweiten Teil des Klagegrundes führen die Kläger an, daß es keine vernünftige Rechtfertigung dafür gebe, daß die Abgabe der Stellungnahme einem Buchprüfer anvertraut werde statt einem Betriebsrevisor je nach dem steuerlichen Status des Unternehmens, nämlich dem Umstand, ob es gebietsansässig sei oder nicht.

In der weiteren Darlegung des Klagegrundes weisen die Kläger darauf hin, daß der beanstandete Text auf ein Gutachten des Staatsrates hin eingefügt worden sei, wobei der fragliche Unterschied jedoch nicht begründet worden sei. Aus den Vorarbeiten zum betreffenden Gesetz gehe hervor, daß es für alle Unternehmen ungeachtet ihrer Größe vorgesehen sei. Die externen Buchprüfer seien die üblichen Berater der kleinen und mittleren Unternehmen, die den überwiegenden Teil der belgischen Unternehmen darstellten, und nun werde es ihnen ohne vernünftige Rechtfertigung unmöglich gemacht, ihre Stellungnahme abzugeben.

Standpunkt des Ministerrates

A.2. Der Ministerrat beschreibe den rechtlichen Rahmen der betreffenden Bestimmung. Bei ihrem Zustandekommen habe man sich vor allem auf das Einfügen von Garantien für die Unparteilichkeit bei der Bewertung von nicht an der Börse notierten oder gehandelten Aktien konzentriert. Eine solche Bewertung müsse den Kriterien der Genauigkeit, Ehrlichkeit und Objektivität entsprechen, und diese Kriterien seien durch die Mitarbeit von externen Sachverständigen leichter zu erfüllen. Möglicherweise habe man sich dabei zu einseitig an die Körperschaftsgesetzgebung angelehnt, die eine Inanspruchnahme von Revisoren vorsehe. Falls die angefochtene Bestimmung einen nicht gerechtfertigten Unterschied beinhalte sollte, sei dieser unbeabsichtigt.

Standpunkt des Instituts der Betriebsrevisoren und von J.-F. Cats

A.3. Die intervenierenden Parteien sind der Auffassung, daß sie das rechtlich erforderliche Interesse nachwiesen, da die angefochtene Bestimmung den Betriebsrevisoren neue Aufgaben anvertraue.

Zur Hauptsache sind sie der Auffassung, daß kein Grund dafür vorliege, warum eine gleichlautende Stellungnahme bezüglich des Wertes der Aktie nicht ebenfalls von einem externen Buchprüfer abgegeben werden könne, falls es bei der betreffenden Gesellschaft keinen Kommissar-Revisor gebe. Es handele sich hier um einen Auftrag für ein privates Sachverständigengutachten, das gemäß dem Gesetz vom 22. April 1999 über die Buchhaltungs- und Steuerberufe zu den Aufgaben des Buchprüfers gehöre, und es bestehe keine andere gesetzliche Bestimmung, die den Betriebsrevisoren diese Aufgabe vorbehalten würde.

In bezug auf den zweiten Teil des Klagegrundes sind die intervenierenden Parteien der Auffassung, daß der Hinweis auf einen « Buchprüfer mit einem vergleichbaren Status », wenn es um nicht gebietsansässige Gesellschaften gehe, in zweierlei Weise ausgelegt werden könne. Wenn es sich um belgische Personen handele, gebe es keinen Grund dafür, daß nur der externe Buchprüfer und nicht der Betriebsrevisor die erforderliche Stellungnahme abgeben könne. Mit den Worten « Buchprüfer mit einem vergleichbaren Status » könnten jedoch auch ausländische Buchprüfer gemeint sein. In diesem Fall enthalte die angefochtene Bestimmung nicht den beanstandeten Behandlungsunterschied.

- B -

In bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Das Gesetz vom 26. März 1999 über den belgischen Aktionsplan für die Beschäftigung 1998 und zur Festlegung sonstiger Bestimmungen hat eine neue Steuerregelung für Aktienoptionen eingeführt, durch die Arbeitnehmer Anteil am Wachstum und an der Rentabilität des Unternehmens haben können.

Wenn eine Person anlässlich ihrer beruflichen Tätigkeit eine Option auf Aktien erwirbt, stellt der sich daraus ergebende Vorteil ein steuerbares Berufseinkommen dar (Artikel 42 § 1). Die angefochtene Regelung bezweckt, den Wert der Aktien zu bestimmen, um den steuerbaren Vorteil festzulegen.

B.1.2. Die diesbezüglich relevanten Bestimmungen besagen:

« Art. 43. § 1. Der aufgrund von Artikel 42 § 1 steuerbare Betrag des Vorteils wird gemäß den folgenden Paragraphen bestimmt, und im Fall einer gegen Bezahlung gewährten Option wird dieser Betrag um den Beitrag der in den Genuß des Vorteils gelangenden Person verringert.

§ 2. Wenn es sich um Optionen handelt, die an einer Börse notiert oder gehandelt werden, wird der steuerbare Vorteil auf der Grundlage des letzten Abschlußkurses der Option, der dem Tag des Angebotes voraufgeht, bestimmt.

§ 3. In den Fällen, die nicht in Paragraph 2 vorgesehen sind, wird der steuerbare Vorteil pauschal auf einen Prozentsatz des Wertes festgesetzt, den die Aktien, auf die sich die Option bezieht, zum Zeitpunkt des Angebotes haben.

§ 4. Zur Anwendung von Paragraph 3 wird der Wert der Aktien wie folgt bestimmt:

1. wenn die Aktien an der Börse notiert oder gehandelt werden, ist der Wert der Aktie nach Wahl der Person, die die Option anbietet, der Mittelkurs der Aktie während der letzten dreißig Tage vor dem Angebot oder der letzte Abschlußkurs vor dem Tag des Angebotes;

2. in den anderen Fällen ist der Wert der Aktie ihr tatsächlicher Wert zum Zeitpunkt des Angebotes, so wie er von der Person, die die Option anbietet, festgelegt wird auf eine gleichlautende Stellungnahme des Kommissar-Revisors der Gesellschaft hin, die die Aktien, auf die sich die Option bezieht, ausgibt, oder, wenn es in dieser Gesellschaft keinen Kommissar-Revisor gibt, durch einen von dieser Gesellschaft benannten Betriebsrevisor, oder, falls die ausgebende Gesellschaft nicht gebietsansässig ist, durch einen Buchprüfer mit einem vergleichbaren Status, der von der Gesellschaft bestimmt wird. »

B.1.3. Die klagenden Parteien treten in ihrer Eigenschaft als Buchprüfer auf, und ihre Beschwerden betreffen die Aufgaben, die den Betriebsrevisoren in der angefochtenen Regelung anvertraut werden.

Nach der Einführung der angefochtenen Bestimmung durch das Gesetz vom 26. März 1999 wurde das Gesetz vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision abgeändert durch das Gesetz vom 22. April 1999 über die Buchhaltungs- und Steuerberufe. Dieses Gesetz ändert nichts am Status der Betriebsrevisoren, sondern regelt in den Artikeln 34 ff. die Funktion des Buchprüfers. Darin wird einerseits die allgemeine Beschreibung der Aufgaben des Buchprüfers gemäß Artikel 78 des Gesetzes vom 21. Februar 1985 übernommen und andererseits dem Buchprüfer erlaubt, die Tätigkeit als Steuerberater auszuüben. Gleichzeitig verweist das Gesetz fortan auf die besonderen Aufgaben, die dem Buchprüfer in der Körperschaftsgesetzgebung anvertraut werden. Die betreffende Gesetzesänderung wirkt sich jedoch nicht auf die vorliegende Nichtigkeitsklage aus.

Zur Hauptsache

B.2.1. In einem einzigen Klagegrund führen die Kläger an, daß die angefochtene Bestimmung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, indem einerseits in den Unternehmen, in denen es keinen Kommissar-Revisor gebe, die Bewertung der Aktienoptionen nur auf eine Stellungnahme eines Betriebsrevisors und nicht eines externen Buchprüfers hin erfolgen könne und andererseits die Abgabe der Stellungnahme einem Betriebsrevisor oder einem Buchprüfer mit einem vergleichbaren Status anvertraut werde, je nachdem, ob das Unternehmen in steuerlicher Hinsicht gebietsansässig sei oder nicht.

B.2.2. Mit der gesetzlichen Regelung über den Beruf des Buchprüfers durch das Gesetz vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision wurde auch die Aufgabenverteilung mit den Betriebsrevisoren allgemein geregelt. Der Betriebsrevisor war in erster Linie mit Aufgaben der Bescheinigung beauftragt und mußte ein unabhängiges Urteil über die Zuverlässigkeit und Echtheit von finanziellen und buchhalterischen Informationen abgeben, wobei das Gemeinwohl im Vordergrund stand. Der Buchprüfer war traditionell vielmehr der Berater des Unternehmens. Seine Aufgabe bestand vornehmlich darin, die Unternehmen bei der Vorbereitung der Buchhaltungs- und Finanzvorgänge und bei der Erstellung der betreffenden Aufstellungen zu unterstützen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1982-1983, Nr. 552, S. 3).

Inzwischen sind mehrere gesetzliche Regelungen in Kraft getreten, insbesondere in der Körperschaftsgesetzgebung, mit denen bestimmte besondere Aufgaben entweder dem Betriebsrevisor oder dem externen Buchprüfer oder beiden Berufsgruppen gemeinsam anvertraut wurden.

B.2.3. Es obliegt dem Gesetzgeber festzulegen, welche Aufgaben er den Betriebsrevisoren oder aber den externen Buchprüfern anvertrauen will. Der Hof kann seine Entscheidung nur ablehnen, wenn die Zuteilung dieser Aufgaben an beide Berufsgruppen auf einem ungerechtfertigten Unterschied beruht.

B.3.1. Die angefochtene Bestimmung ist Bestandteil eines Textvorschlags, der im Gutachten der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates enthalten war und vom Gesetzgeber ungekürzt übernommen wurde. Weder im Gutachten noch in den Vorarbeiten wurde ausdrücklich angeführt, warum die Abgabe der Stellungnahme im vorliegenden Fall den Betriebsrevisoren und nicht den Buchprüfern anvertraut wurde. Dies bedeutet jedoch nicht, daß für die Entscheidung des Gesetzgebers keine vernünftige Rechtfertigung vorliegt.

B.3.2. Obwohl zwischen den Funktionen des Betriebsrevisors und des externen Buchprüfers eine Annäherung erkennbar ist, hat der Gesetzgeber sich bisher nicht für eine vollständige Gleichstellung beider Berufe entschieden. Einerseits hat er die allgemeine Beschreibung der jeweiligen Aufgaben, so wie sie 1985 zustande kam, bis heute nicht grundlegend verändert; andererseits gehören im Rahmen der Körperschaftsgesetzgebung gewisse besondere Kontrollaufgaben zwar zum Zuständigkeitsbereich beider Berufsgruppen, doch für andere Aufgaben wurde ein Monopol entweder für den Revisor oder für den Buchprüfer aufrechterhalten.

B.3.3. Gemäß dem angefochtenen Artikel 43 § 4 Nr. 2 erfolgt die Wertbestimmung der betreffenden Aktien für die Steuerverwaltung durch die Person, die die Option anbietet, auf eine gleichlautende Stellungnahme des Kommissar-Revisors oder des Betriebsrevisors hin. Aus den Vorarbeiten geht hervor, daß der Gesetzgeber die vorher bestehende Regelung als unzureichend betrachtete. Mit dem neuen Gesetz beabsichtigte er, die Steuerregelung für den Steuerpflichtigen durchsichtiger zu gestalten, und wollte er vor allem auch die Interessen der Staatskasse wahren (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1912/8, SS. 2-4).

Wegen dieses Aspektes des Gemeinwohls und unter Berücksichtigung der gegenseitigen Abgrenzung der Aufgaben beider Berufsgruppen, die aus der geltenden Gesetzgebung hervorgeht, erscheint es nicht als eindeutig unvernünftig, daß der Gesetzgeber die betreffende Aufgabe dem Betriebsrevisor und nicht dem Buchprüfer anvertraut hat.

B.3.4. Nach Darlegung des Instituts der Betriebsrevisoren und der individuellen intervenierenden Partei, die Betriebsrevisor ist, scheint nichts zu verhindern, daß eine gleichlautende Stellungnahme zum Wert der Aktien ebenfalls von einem externen Buchprüfer abgegeben werden kann. Diese Erwägung beruht auf einem Opportunitätsurteil und führt nicht zu der Schlußfolgerung, daß der Gesetzgeber gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen hat, indem er eine andere Entscheidung getroffen hat. Es obliegt dem Gesetzgeber, die betreffende Regelung zu ändern, wenn er dies für wünschenswert erachtet.

Der Klagegrund ist in seinem ersten Teil unbegründet.

B.4. Im zweiten Teil des Klagegrundes führen die Kläger einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, indem die angefochtene Bestimmung mit der Abgabe einer Stellungnahme entweder einen Betriebsrevisor oder einen « Buchprüfer mit einem vergleichenen Status » beauftragt, je nach dem steuerlichen Status des Unternehmens. Diese Aufgabe wird einem Betriebsrevisor anvertraut, wenn die ausgebende Gesellschaft nicht den steuerlichen Status als Nichtgebietsansässiger besitzt, und einem Buchprüfer, wenn dies wohl der Fall ist.

Aus dem Kontext der angefochtenen Bestimmung geht hervor, daß der Gesetzgeber in bezug auf Gesellschaften, die den Status als Nichtgebietsansässige besitzen, auf Buchprüfer verweist, die in anderen Ländern einen Status haben, der mit demjenigen eines Betriebsrevisors vergleichbar ist. Folglich ist diese Bestimmung nicht diskriminierend.

Der Klagegrund ist in seinem zweiten Teil 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 26. September 2000.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

G. De Baets