

Geschäftsverzeichnismn.
1718 und 1719
Urteil Nr. 115/2000
vom 16. November 2000

URTEIL

In Sachen: Klagen auf teilweise Nichtigkeitklärung von Artikel 12 des Programmdekrets der Wallonischen Region vom 16. Dezember 1998 « zur Festlegung verschiedener Maßnahmen in Sachen Steuern, Abgaben, Abwasserklärung, lokaler Behörden, [...] », erhoben von der Tiercé Franco-Belge AG und der Derby AG.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und G. De Baets, 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 M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen*

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 29. Juni 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 1. Juli 1999 in der Kanzlei eingegangen sind, wurde Klage auf teilweise Nichtigklärung von Artikel 12 des Programmdekrets der Wallonischen Region vom 16. Dezember 1998 « zur Festlegung verschiedener Maßnahmen in Sachen Steuern, Abgaben, Abwasserklärung, lokaler Behörden, [...] » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 1998, dritte Ausgabe) erhoben von der Tiercé Franco-Belge AG, mit Gesellschaftssitz in 4000 Lüttich, boulevard d'Avroy 87B, bzw. von der Derby AG, mit Gesellschaftssitz in 1180 Brüssel, chaussée de Waterloo 715.

II. *Verfahren*

Durch Anordnungen vom 1. Juli 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der jeweiligen Besetzungen bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes in den jeweiligen Rechtssachen nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 14. Juli 1999 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 17. September 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 29. September 1999.

Die Wallonischen Regierung, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, hat mit am 3. November 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 29. November 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1719, mit am 28. Dezember 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1718, mit am 29. Dezember 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 30. November 1999 und vom 31. Mai 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 29. Juni 2000 bzw. 29. Dezember 2000 verlängert.

Durch Anordnung vom 24. Mai 2000 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 14. Juni 2000 anberaunt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 24. Mai 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 14. Juni 2000

- erschienen

. RA F. Tulkens, in Brüssel zugelassen, *loco* RA P. Gérard, beim Kassationshof zugelassen, und RA J.-E. Flagey, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1719,

. RA P. Wouters, in Brüssel zugelassen, *loco* RA T. Delahaye, beim Kassationshof zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1718,

. RA C. Molitor *loco* RA J. Bourtembourg, in Brüssel zugelassen, für die Wallonische Regierung,

- haben die referierenden Richter R. Henneuse und M. Bossuyt Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Die Klageschriften

A.1. Nachdem die klagenden Parteien die Entwicklung der diesbezüglichen Regelung dargelegt haben, heben sie hervor, daß nur die rückwirkende Kraft von Artikel 12 angefochten wird; außerdem rechtfertigen sie ihr Interesse mit der übermäßigen Steuerlast, die sich für sie aus dem Übergang von einem Satz von 6 Prozent auf einen Satz zwischen 10 und 11 Prozent ergebe, und dies rückwirkend für die im Jahr 1998 aufgenommenen Wetten.

Die klagenden Parteien führen einen einzigen Klagegrund an, der sich wegen der obengenannten rückwirkenden Kraft aus dem Verstoß gegen den « Grundsatz der Rechtssicherheit », gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, ergebe; sie vertreten den Standpunkt, daß diese rückwirkende Kraft, « obwohl sie nicht bezweckt, in laufende Gerichtsverfahren einzugreifen oder den Bürgern Rechte zu entziehen, die durch eine rechtskräftige Gerichtsentscheidung anerkannt sind, jedoch auf keinerlei zulässiger Rechtfertigung beruht ».

Standpunkt der Wallonischen Regierung

A.2.1. Nach einer ausführlichen Darlegung der Vorgeschichte der Dekretgebung auf diesem Gebiet beanstandet die Wallonische Regierung sowohl die rückwirkende Kraft der angefochtenen Bestimmung als auch den Umstand, daß sie die Rechtssicherheit verletze.

A.2.2. Zur Unterstützung des Fehlens einer rückwirkenden Kraft von Artikel 12 des Dekrets vom 16. Dezember 1998 gehe nach Darstellung der Wallonischen Regierung aus der Rechtsprechung des Kassationshofes hervor, daß das Rechtsverhältnis zwischen einem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung erst am Ende des betreffenden Steuerjahres abgeschlossen sei; daraus ergebe sich im vorliegenden Fall, daß « die durch Artikel 3 des am 16. Dezember 1998 angenommenen und im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember

1998 veröffentlichten Dekrets der Wallonischen Region eingeführte Abgabe also unverzüglich und nicht rückwirkend auf die Summen Anwendung findet, die aus Wetten auf im Laufe desselben Jahres stattgefundenen Rennen stammen ».

A.2.3. Im übrigen stellt die Wallonische Regierung jegliche Verletzung der Rechtssicherheit in Abrede, die sich eher aus der « zufälligen Auslegung des Dekrets [...] durch die Nichtigkeitskläger mit dem Ziel, einen Teil der Abgabe auf ihre Transaktionen zu umgehen » ergebe; nach Auffassung der Wallonischen Regierung habe der wallonische Regionalgesetzgeber lediglich seinen Willen bestätigt, die im Ausland durchgeführten Pferderennen mit einem Steuersatz zu belegen, der zumindest demjenigen der auf Wetten auf die in Belgien durchgeführten Rennen erhobenen Abgaben entspreche.

Im übrigen wird hervorgehoben, daß die Auslegung des Dekrets vom 17. Dezember 1997, auf die der Regionalgesetzgeber mit der Annahme von Artikel 3 des Dekrets vom 16. Dezember 1998 habe reagieren wollen, eindeutig im Widerspruch zu dem Bemühen stehe, das Urteil des Hofes Nr. 43/97 zu beachten, das der Annahme des obengenannten Dekrets vom 17. Dezember 1997 zugrunde gelegen habe; die Wallonische Regierung vertritt den Standpunkt, daß « die Tatsache, daß es den klagenden Parteien unmöglich ist, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorherzusehen, sich nur aus ihrer Auslegung des Dekrets vom 17. Dezember 1997 ergibt ».

A.3. Hilfsweise führt sie an, daß der sich daraus ergebende Behandlungsunterschied, angenommen, der Hof gehe davon aus, daß die Rechtssicherheit verletzt worden sei, vernünftig gerechtfertigt sei; wie in den Vorarbeiten angegeben, habe der Gesetzgeber « jegliche Zweideutigkeit bezüglich des Satzes, der auf die Wetten auf im Ausland durchgeführte Rennen anzuwenden ist » ausräumen wollen, um somit die Entstehung einer neuen Diskriminierung auf der Grundlage des Ortes, an dem die Pferderennen stattfänden, zu vermeiden. Überdies sei die angefochtene Bestimmung rechtlich durch Haushaltserwägungen begründet, insbesondere die Notwendigkeit, die für das Haushaltsjahr 1998 aufgrund des Dekrets vom 17. Dezember 1997 vorgesehenen und genehmigten Haushaltseinnahmen zu erzielen.

Antwort der klagenden Parteien

A.4.1. In ihrem Erwidernsschriftsatz stellt die erste klagende Partei (Tiercé Franco-Belge AG – Rechtssache Nr. 1718) zunächst das Fehlen der von der Wallonischen Regierung angeführten rückwirkenden Kraft in Abrede, und zwar in doppelter Hinsicht.

Zunächst könne die Abgabe auf Spiele und Wetten nicht der Einkommensteuer gleichgestellt werden; in Anbetracht des Artikels 60 des Gesetzbuches über die den Einkommensteuern gleichgestellten Steuern sei sie in Wirklichkeit als eine indirekte Abgabe auszulegen, « die auf eine Reihe von präzisen Fakten erhoben wird [...], nämlich Buchmacherwetten während zwei aufeinanderfolgender Wochen des Monats, die alle zwei Wochen Gegenstand einer Erklärung mit anschließender Zahlung innerhalb derselben Frist sind ».

Selbst in der Annahme, daß eine solche Gleichstellung zu akzeptieren sei, führt die Klägerin an, daß der Umstand der Abänderung der rechtlichen oder steuerlichen Tragweite von Handlungen, die während eines Steuerjahres abgelaufen seien, obwohl ihre steuerliche Auswirkung für ein gesamtes Steuerjahr zu beurteilen sei, einen Verstoß gegen die Rechtssicherheit darstelle.

A.4.2. Die zweite klagende Partei (die Derby AG – Rechtssache Nr. 1719) hebt ihrerseits hervor, daß die Rechtsprechung des Kassationshofes, auf die sich die Wallonische Regierung berufe, hinsichtlich der Rechtssicherheit Anlaß zu Kritik gebe und durch die Rechtslehre beanstandet werde.

Außerdem führt diese Partei, indem sie auf denselben obigen Artikel 60 des Gesetzbuches über die den Einkommensteuern gleichgestellten Steuern verweist, an, daß die Regelung der zweiwöchigen Erklärung zur Anwendung des progressiven Satzes führe, sobald die aufeinanderfolgenden Teilbeträge erreicht würden, und nicht in einheitlicher Weise am Ende des laufenden Steuerjahres; es sei also keinerlei Analogie mit der auf Steuern anwendbaren Situation möglich.

Die Derby AG führt außerdem an, daß der Staatsrat in seinem Gutachten zum Vorentwurf des Dekrets die rückwirkende Kraft der angefochtenen Bestimmung und die Notwendigkeit, daß der wallonische Gesetzgeber diese rechtfertige, hervorgehoben habe.

A.5.1. Die klagenden Parteien stellen schließlich den Rechtfertigungen der Wallonischen Regierung die Schwerfälligkeit des Regionalgesetzgebers sowie die Verletzung der Rechtssicherheit durch die angefochtene Bestimmung entgegen.

A.5.2. Der wallonische Regionalgesetzgeber habe bei der Annahme des Dekrets vom 17. Dezember 1997 – das zwischen Totalisatorwette und Buchmacherwette unterscheidet – nicht in Unkenntnis über das Kassationsurteil vom 27. Oktober 1997 sein können, in dem für die im Ausland ausgetragenen Rennen nur Buchmacherwetten und folglich keine Totalisatorwetten zugelassen würden.

Auch wenn diese Auslegung nicht dem Willen des Regionalgesetzgebers entsprochen habe, sei er verpflichtet gewesen, wegen des ordnungsgemäßen Funktionierens und der Kontinuität des öffentlichen Dienstes seine Gesetzgebung unverzüglich abzuändern, statt bis zum Ende des Jahres 1998 zu warten.

A.5.3. Schließlich führen die klagenden Parteien an, daß die rückwirkende Abänderung des Steuersatzes die Rechtssicherheit – einen grundlegenden Grundsatz, der durch die Rechtsprechung des Hofes bestätigt werde – beeinträchtige, ohne daß die Rechtfertigung der Wallonischen Regierung angenommen werden könnte; die erste Klägerin führt insbesondere an, daß diese wesentliche Änderung des Steuersatzes auf endgültig der Vergangenheit angehörende Handlungen die Berechnungen und die vernünftigen wirtschaftlichen Prognosen des Steuerpflichtigen erheblich stören und verfälschen könne.

Nach Darlegung der zweiten Klägerin stelle das Dekret vom 17. Dezember 1997 – in dem zwischen dem Steuersatz auf Totalisatorwetten und dem Steuersatz auf Buchmacherwetten unterschieden werde – eine bewußte Entscheidung des wallonischen Gesetzgebers dar, die sowohl durch die Hoffnung auf höhere Steuereinnahmen als auch durch die Aufrechterhaltung einer Unterscheidung, die in den beiden anderen Regionen bestehen bleibe, gerechtfertigt werde; diese Entscheidung als einen Irrtum des Regionalgesetzgebers zu betrachten, der sich darauf beschränken würde, den angefochtenen Artikel 12 wieder einzuführen, entspreche nicht der Realität der Annahme des Dekrets vom 17. Dezember 1997, insbesondere da es aus einem von der gesamten Regierung unterschriebenen Dekretsentwurf hervorgehe.

Das von der Wallonischen Regierung vorgebrachte Haushaltsargument wird einerseits als nicht sachdienlich zur Rechtfertigung der rückwirkenden Kraft angesehen, und andererseits wird bemerkt, daß der Unterschied in der Besteuerung infolge der rückwirkenden Kraft weniger als ein Tausendstel des wallonischen Haushaltes darstelle.

- B -

B.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung von Artikel 12 des Dekrets der Wallonischen Region vom 16. Dezember 1998 « zur Festlegung verschiedener Maßnahmen in Sachen Steuern, Abgaben, Abwasserklärung, lokaler Behörden, [...] », insofern dieser Artikel das Datum des Inkrafttretens von Artikel 3 desselben Dekrets festlegt.

Artikel 3 bestimmt:

« Artikel 44*bis* des Gesetzbuches über die den Einkommensteuern gleichgestellten Steuern, der in das durch das Dekret vom 17. Dezember [1997] ersetzte Dekret vom 29. Juni 1985 eingefügt wurde, wird durch die folgende Bestimmung ersetzt:

' Art. 44*bis*. In Abweichung von Artikeln 43 und 44 wird die Steuer bezüglich der in der Wallonischen Region erhaltenen Wetten auf sowohl in Belgien als im Ausland gelaufene Pferderennen wie folgt festgelegt:

- 10 % des Bruttoertrags der eingesetzten Summen bis zur Höhe von 500 Millionen Franken pro Kalenderjahr;
- 10,5 % dieser Summen über 500 Millionen und bis zu 2 Milliarden Franken pro Kalenderjahr;
- 11 % über 2 Milliarden Franken pro Kalenderjahr. ' »

Artikel 12 desselben Dekrets bestimmt:

« Das vorliegende Programmdekret tritt in Kraft am 1. Januar 1999 mit Ausnahme von Artikel 3, der am 1. Januar 1998 wirksam wird. »

B.2. Der obengenannte Artikel 3 ändert Artikel 44*bis* des Gesetzbuches über die den Einkommensteuern gleichgestellten Steuern in der Formulierung dieser Bestimmung durch das Dekret der Wallonischen Region vom 17. Dezember 1997 ab, um dem Urteil des Hofes Nr. 43/97 vom 14. Juli 1997 Rechnung zu tragen.

Das obenerwähnte Urteil Nr. 43/97 hatte nämlich Artikel 1^o Buchstaben a) bis c) des Dekrets der Wallonischen Region vom 6. März 1996 mit der Begründung für nichtig erklärt, daß er « die Anwendung [der] Progression nur den Wetten auf im Ausland stattfindende Pferderennen [vorbehielt], wohingegen die Wetten auf in Belgien stattfindende Pferderennen ihrerseits mit einem einheitlichen Steuersatz belegt werden »; der Hof hatte jedoch die Auswirkungen der obengenannten Bestimmung bis zum 31. Dezember 1997 aufrechterhalten.

Um diesem Urteil zu entsprechen, führt das obengenannte Dekret vom 17. Dezember 1997 « zur Festlegung verschiedener Maßnahmen in Sachen Steuern, Abgaben und Gebühren, Wohnungswesen, Forschung, Umwelt, lokaler Behörden und Transportwesen » in Artikel 1 in bezug auf die in der Wallonischen Region eingenommenen Wetten eine progressive Abgabe (von 10, 10,5

oder 11 Prozent) auf die bei Totalisatorwetten einerseits und eine Abgabe zu einem festen Satz von 6 Prozent auf die bei Buchmacherwetten andererseits eingesetzten Beträge ein.

B.3. Die Zielsetzung des Dekretgebers wurde während der Vorarbeiten wie folgt erläutert (*Dok.*, Wallonisches Parlament, 1998-1999, 430):

«Da die Wettbüros davon ausgehen, daß die Sätze, die auf alle bei ausländischen Rennen eingesetzten Beträge anwendbar sind, demjenigen der Buchmacherwette entsprechen und seit diesem Jahr 1998 nur noch 6 % auf diese Art von Wetten einzahlen, ist es zur Beseitigung jeglicher Zweideutigkeit bezüglich des Satzes, der auf die Wetten auf im Ausland durchgeführte Rennen anzuwenden ist, erforderlich, nur noch drei Sätze je nach dem Betrag der pro Kalenderjahr eingesetzten Summen festzulegen. » (o.a. *Dok.*, Nr. 1, S. 3)

Dieser Standpunkt der Wettbüros beruht auf einem Urteil des Kassationshofes vom 3. Oktober 1997.

Es wurde ferner bemerkt:

«Es wird eine Vereinheitlichung der Sätze im gesamten Land ungeachtet der Art der Rennen angestrebt. » (o.a. *Dok.*, Nr. 5, S. 9)

Zur Hauptsache

B.4. Die klagenden Parteien leiten einen einzigen Klagegrund aus dem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, und 172 der Verfassung sowie gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit ab, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention; Artikel 12 des Dekrets vom 16. Dezember 1998 erhöhe, insofern er Artikel 3 am 1. Januar 1998 in Kraft treten lasse, den auf die Wetten auf im Ausland abgehaltene Rennen anwendbaren Abgabesatz rückwirkend von 6 Prozent auf 10 beziehungsweise 11 Prozent, ohne daß diese rückwirkende Kraft im Hinblick auf die im Klagegrund angeführten Bestimmungen zu rechtfertigen wäre.

Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten, was

übrigens durch Artikel 172 der Verfassung bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in Artikel 10 verankerten Gleichheitsgrundsatzes darstellt.

B.5. Die Abgabe auf Spiele und Wetten stellt eine den Einkommensteuern gleichgestellte Steuer aufgrund von Artikel 1 Nr. 2 des königlichen Erlasses vom 23. November 1965 zur Kodifizierung der Gesetzesbestimmungen über die den Einkommensteuern gleichgestellten Steuern dar; sie wird durch die Titel I und III des obengenannten Erlasses und durch den königlichen Erlaß vom 8. Juli 1970 zur allgemeinen Regelung der den Einkommensteuern gleichgestellten Steuern geregelt.

Artikel 2 des obengenannten Gesetzbuches erklärt in Ermangelung anderslautender Bestimmungen zahlreiche Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 für anwendbar auf die den Einkommensteuern gleichgestellten Steuern. Zu diesen Bestimmungen gehört Artikel 359, der vorsieht, daß das Steuerjahr am 1. Januar beginnt und am 31. Dezember endet. Im übrigen geht aus den Artikeln 1 und 2 des obengenannten Erlasses vom 8. Juli 1970 hervor, daß von den Steuerpflichtigen keine Summe verlangt werden kann, es sei denn aufgrund einer für vollstreckbar erklärten Heberolle - des gesetzlichen Einziehungstitels -, die grundsätzlich nach Steuerjahren aufgestellt wird.

B.6. Im Steuerrecht kann eine Regel nur dann als rückwirkend bezeichnet werden, wenn sie auf Situationen Anwendung findet, deren Besteuerungsbedingungen zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig festlagen.

B.7.1. Im Bereich der Einkommensteuern entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses der Zeitspanne, deren Einkünfte die Besteuerungsgrundlage bilden. Im Bereich der Steuern auf Spiele und Wetten endet diese Zeitspanne am 31. Dezember.

B.7.2. Der angefochtene Artikel 12 wurde wie das Dekret, zu dem er gehört, am 16. Dezember 1998 angenommen und im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 1998 veröffentlicht, das heißt vor dem Ende des Besteuerungszeitraums 1998; der Steuerpflichtige erhielt erst bei Ablauf des Besteuerungszeitraums endgültige Klarheit über die Bedingungen der Besteuerung.

Somit regelt Artikel 12, indem er das Inkrafttreten von Artikel 3 des Dekrets auf den 1. Januar 1998 festlegt und folglich diese Bestimmung auf nach diesem Datum eingegangenen Werten anwendet, Steuersituationen, deren Besteuerungsbedingungen nicht als endgültig festgelegt gelten können.

Der aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung - an sich betrachtet - abgeleitete Klagegrund entbehrt der rechtlichen Grundlage.

B.8. Insofern die klagenden Parteien in Verbindung mit den anderen, im Klagegrund erwähnten Bestimmungen einen Verstoß gegen Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention geltend machen, stellt der Hof fest, ohne daß es notwendig ist zu prüfen, ob diese Bestimmung im vorliegenden anwendbar ist, daß die klagenden Parteien daraus keinerlei Argument ableiten, das sich von denjenigen unterscheidet, die sie aus den Verfassungsbestimmungen, mit denen sie diese Bestimmung verbinden, ableiten.

B.9. Der Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klagen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. November 2000.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

M. Melchior