

Geschäftsverzeichnisnr. 4871

Urteil Nr. 143/2010
vom 16. Dezember 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 19 Absätze 2 und 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen, gestellt vom Staatsrat.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und R. Henneuse, den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels und T. Merckx-Van Goey, und dem emeritierten Vorsitzenden M. Melchior gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil Nr. 200.571 vom 8. Februar 2010 in Sachen Stefaan Torfs gegen das Institut der Buchprüfer und Steuerberater, dessen Ausfertigung am 16. Februar 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat der Staatsrat folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 19 Absätze 3 und 4 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern aus der Verbindung der Absätze 3 und 4 hervorgeht, dass einer Person, die als Buchprüfer beim Institut der Buchprüfer und Steuerberater eingetragen ist und gleichzeitig die Eigenschaft eines Betriebsrevisors hat, nicht die Eigenschaft eines Steuerberaters zuerkannt werden kann, während einer Person, die als Buchprüfer beim Institut der Buchprüfer und Steuerberater eingetragen ist und nicht gleichzeitig die Eigenschaft eines Betriebsrevisors hat, wohl die Eigenschaft eines Steuerberaters zuerkannt werden kann, wenngleich sowohl der Buchprüfer-Betriebsrevisor als auch der Buchprüfer im Prinzip die Funktion eines Steuerberaters ausüben können, unter der Voraussetzung, dass sie wenigstens die Einschränkung in Bezug auf die Vertretung der Steuerpflichtigen im Sinne der Artikel 19 Absatz 4 und 34 Nr. 5 des Gesetzes vom 22. April 1999 berücksichtigen? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 19 Absätze 2 und 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen bestimmt:

« Eine Person kann nicht die Eigenschaft eines Betriebsrevisors und die eines Steuerberaters besitzen.

Die Eigenschaft eines Buchprüfers kann dagegen einer Person zuerkannt werden, die die Eigenschaft eines Betriebsrevisors besitzt. Personen, die die Eigenschaft eines Betriebsrevisors besitzen, dürfen die in Artikel 38 Nr. 3 erwähnten Tätigkeiten nicht zugunsten von Unternehmen erbringen, bei denen sie Revisionsaufträge erfüllen ».

B.2.1. Nach Auffassung des Ministerrates sei die präjudizielle Frage unzulässig, weil sie sich auf Artikel 19 Absätze 3 und 4 des Gesetzes vom 22. April 1999 beziehe, während der fragliche Behandlungsunterschied in Artikel 19 Absatz 6 desselben Gesetzes enthalten sei.

B.2.2. Aus dem Verweisungsurteil geht hinlänglich hervor, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan den Hof zu Artikel 19 Absätze 2 und 3 des vorerwähnten Gesetzes befragen möchte.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.3.1. Gemäß den Vorarbeiten soll das Gesetz vom 22. April 1999 « einerseits die Ausübung des Steuerberufes regeln und andererseits die Annäherung zwischen den verschiedenen Strukturen, in denen die wirtschaftlichen Berufe organisiert sind, fördern » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 1). Mehr allgemein wollte der Gesetzgeber durch den Schutz von Berufsbezeichnungen den Personen, die die betreffenden Berufsinhaber in Anspruch nehmen, Dienstleistungen von hoher Qualität gewährleisten. Insbesondere in Bezug auf die Steuerberater wird die

« Regelung des Steuerberufes sowohl auf qualitativer als auch auf berufsethischer Ebene zu einem besseren Schutz der Steuerpflichtigen führen und insbesondere zu einem besseren Ablauf ihrer Beziehungen zu den Steuerbehörden. In der Vergangenheit geschah es allzu oft, dass Steuerpflichtige im guten Glauben Opfer der amateurhaften Arbeit gewisser inkompetenter Steuerberater wurden » (ebenda, S. 2).

Zu diesem Zweck führt das fragliche Gesetz unter anderem die geschützte Berufsbezeichnung des Steuerberaters ein.

B.3.2. Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit vorgesehen, zumindest in bestimmten Fällen mehr als eine Berufsbezeichnung zu führen; die Eigenschaft als Buchprüfer kann einer Person, die diejenige als Betriebsrevisor besitzt, verliehen werden (Artikel 19 Absatz 3). Die Eigenschaften als Betriebsrevisor und als Steuerberater sind hingegen nicht miteinander vereinbar (Artikel 19 Absatz 2). Dass ein Steuerberater gleichzeitig Buchprüfer sein kann und umgekehrt, ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut von Artikel 5 des Gesetzes vom 22. April 1999 als auch aus den Vorarbeiten zu diesem Gesetz (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 3).

B.3.3. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass ein Buchprüfer, der auch Betriebsrevisor ist, nicht die Berufsbezeichnung als Steuerberater führen darf, während ein Buchprüfer, der nicht

Betriebsrevisor ist, dies wohl kann. Der Hof muss prüfen, ob der sich daraus ergebende Behandlungsunterschied mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist.

B.4.1. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein Anlass dazu besteht, gegebenenfalls die Ausübung bestimmter Berufe zu schützen und die Verwendung von Berufsbezeichnungen Personen vorzubehalten, die solche Berufe gemäß den Vorschriften über diesen Beruf ausüben.

Der Gesetzgeber, der die Berufsbezeichnungen als Steuerberater und Betriebsrevisor schützen konnte, hat in Artikel 38 des Gesetzes vom 22. April 1999 und in Artikel 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1953 zur Gründung eines Instituts der Betriebsrevisoren und zur Organisation der öffentlichen Aufsicht über den Beruf des Betriebsrevisors, koordiniert am 30. April 2007, die Funktionen als Steuerberater beziehungsweise als Betriebsrevisor definiert. Er hat ebenfalls für jede Berufsgruppe ein Berufsinstitut eingeführt, das eine Berufsausübung von hoher Qualität durch Fachleute gewährleistet und den Sachverstand, die Unabhängigkeit und die berufliche Rechtschaffenheit seiner Mitglieder überwacht (Artikel 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 und Artikel 3 des am 30. April 2007 koordinierten Gesetzes).

B.4.2. Somit hat der Gesetzgeber die Kriterien festgelegt, anhand deren zwischen den Berufsinhabern, die die geschützten Berufsbezeichnungen führen dürfen, und Personen, die dies nicht dürfen, unterschieden werden kann. Dieser Unterschied trägt zu der Zielsetzung bei, eine Dienstleistung von hoher Qualität für diejenigen, die auf die betreffenden Berufsinhaber zurückgreifen möchten, zu gewährleisten.

B.5.1. Im Gegensatz zu den Personen, die andere selbständige Wirtschaftsberufe ausüben, wird den Steuerberatern kein Monopol für ihre Tätigkeiten verliehen, sondern lediglich die Berufsbezeichnung geschützt. In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 22. April 1999 wurde diesbezüglich Folgendes erklärt:

« Es wurde nicht als wünschenswert erachtet, ein Monopol einzuführen, und zwar einerseits, weil ein Schutz der Berufsbezeichnung, und insbesondere die damit verbundene Aufsicht im Bereich der Berufspflichten, dem Steuerpflichtigen bereits ausreichende Garantien bieten kann, und andererseits, weil eine Reihe anderer Berufe mit eigenen, spezifischen Vorschriften sowie andere Dienstleister ebenfalls auf dem Gebiet der Steuern tätig sind.

[...] Die [...] Frage nach der Einführung eines Monopols und der Einsetzung eines getrennten Instituts der Steuerberater hätte allzu tief greifende Änderungen für die bereits

bestehenden Institute zur Folge gehabt, insbesondere für das Institut der Buchprüfer und das Berufsinstitut der Buchhalter. Da viele Mitglieder dieser Institute bedeutende Tätigkeiten auf dem Gebiet der Steuern ausführen, würden sie somit zu Recht die neu geschaffene Berufsbezeichnung im Steuerwesen anstreben. Selbstverständlich soll eine neue Regelung diesem Streben entgegenkommen, jedoch ohne unerwünschte Nebenwirkungen hervorzurufen, wie ein massiver Mitgliederverlust der bestehenden Institute zugunsten eines neuen Instituts oder eine massive Doppelmitgliedschaft, durch die eine Aufsicht im Bereich der Berufspflichten erheblich erschwert würde » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 3).

B.5.2. Folglich dürfen Betriebsrevisoren die in Artikel 38 des Gesetzes vom 22. April 1999 aufgezählten Tätigkeiten als Steuerberater ausüben, mit Ausnahme der in Artikel 38 Nr. 3 dieses Gesetzes erwähnten Tätigkeiten zugunsten von Unternehmen, bei denen sie Revisionsaufträge erfüllen (Artikel 19 Absatz 3 zweiter Satz).

B.6.1. Aus Artikel 19 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. April 1999 geht jedoch hervor, dass Betriebsrevisoren, die Tätigkeiten als Steuerberater ausüben, nicht die Berufsbezeichnung als Steuerberater oder eine damit zu Verwechslung führende Bezeichnung verwenden dürfen.

B.6.2. In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 22. April 1999 wurde diesbezüglich Folgendes erklärt:

« Aus offensichtlichen Gründen der Unabhängigkeit im Interesse des gesellschaftlichen Umgangs kann ein Betriebsrevisor nicht die Berufsbezeichnung als Steuerberater führen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 3).

« Einem Betriebsrevisor kann jedoch die Eigenschaft als Buchprüfer verliehen werden und umgekehrt, jedoch nicht diejenige als Steuerberater. Selbstverständlich kann ein Betriebsrevisor auch Steuertätigkeiten ausüben, mit Ausnahme der Vertretung der Unternehmen, bei denen er Revisionsaufträge erfüllt » (ebenda, S. 11).

B.6.3. In der Antwort auf eine durch die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates gestellte Frage, warum in Bezug auf die gleichzeitige Ausübung der Tätigkeit als Buchprüfer oder Steuerberater mit derjenigen als Betriebsrevisor zwischen Steuerberater und Buchprüfer unterschieden werde, wurde erklärt, dass

« die Betriebsrevisoren aus berufsethischen Gründen die Eigenschaft als Steuerberater nicht besitzen dürfen. Da Betriebsrevisoren mit Kontrollaufträgen betraut sind, ist in ihren Berufspflichten bereits jetzt festgelegt, dass sie nur ergänzende Tätigkeiten der Steuerdienstleistung ausüben dürfen. Diese Regeln im Bereich der Berufspflichten werden im Gesetzentwurf bestätigt » (ebenda, S. 60).

B.7.1. Artikel 4 des Gesetzes vom 22. Juli 1953 zur Gründung eines Instituts der Betriebsrevisoren und zur Organisation der öffentlichen Aufsicht über den Beruf des Betriebsrevisors, koordiniert am 30. April 2007, bestimmt:

« Die Hauptaufgabe eines Betriebsrevisors besteht darin, alle Aufträge zu erfüllen, die durch oder aufgrund des Gesetzes Betriebsrevisoren vorbehalten sind, und im Allgemeinen alle Aufträge zur Revision von Abschlüssen auszuführen, die in Anwendung oder aufgrund des Gesetzes ausgeführt werden ».

B.7.2. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass ein Betriebsrevisor, obwohl er Tätigkeiten als Steuerberater ausüben darf, dies nur ergänzend - und nicht als Haupttätigkeit - tun darf. Daher ist es nicht ungerechtfertigt, dass ein Betriebsrevisor nicht die Berufsbezeichnung als Steuerberater führen darf, da andernfalls in der Öffentlichkeit der Eindruck erweckt werden könnte, dass er hauptsächlich diese Tätigkeit ausübt.

Der Umstand, dass der Betriebsrevisor außerdem Buchprüfer sein darf, ändert nichts an dieser Schlussfolgerung.

B.8. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 19 Absätze 2 und 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. Dezember 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt