



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 65/2023**  
**vom 13. April 2023**  
**Geschäftsverzeichnismr. 7783**  
**AUSZUG**

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

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern T. Giet, M. Pâques, T. Detienne, S. de Bethune und W. Verrijdt, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 25. März 2022, dessen Ausfertigung am 1. April 2022 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Mons folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen Artikel 170 § 4 - insbesondere Absatz 2 - der Verfassung, indem er es den Gemeinden untersagt, eine Steuer auf die Bruttoeinnahmen aus auf ihrem Gebiet veranstalteten Aufführungen und Lustbarkeiten zu erheben? ».

(...)

*III. Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit Artikel 170 § 4 - insbesondere Absatz 2 - der Verfassung, indem er es den Gemeinden untersagt, eine Steuer auf die Bruttoeinnahmen aus auf ihrem Gebiet veranstalteten Aufführungen und Lustbarkeiten zu erheben.

Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage sowie der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der vorlegende Richter von der Annahme ausgeht, dass Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 dahin auszulegen ist, dass er es den Gemeinden untersagt, eine Steuer auf die Bruttoeinnahmen aus auf ihrem Gebiet veranstalteten Aufführungen und Lustbarkeiten zu erheben.

B.2.1. Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 bestimmt:

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

1. Zuschlaghundertstel 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 »

B.2.2. 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. Die Vorabentscheidungsfrage bezweckt, die Grenzen der Steuerbefugnis des föderalen Gesetzgebers gegenüber der Steuerautonomie der Gemeinden, die in Artikel 170 § 4 der Verfassung festgelegt ist, zu bestimmen.

B.3.2. 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 ».

Gemäß dieser Bestimmung verfügen die Agglomerationen, Gemeindeföderationen und Gemeinden über eine autonome Steuerbefugnis, außer wenn im Gesetz die Ausnahmen, deren Notwendigkeit erwiesen ist, festgelegt worden sind oder werden.

B.3.3. Aus den Vorarbeiten 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:

« La loi doit être ce mécanisme régulateur et doit pouvoir déterminer quelle matière imposable est réservée à l'Etat. Si on ne le faisait pas, ce serait le chaos et cet imbroglio n'aurait plus aucun rapport avec un Etat fédéral bien organisé ou avec un Etat bien organisé tout court » (*Ann.*, Kammer, 1979-1980, 22. Juli 1980, Nr. 94, S. 2707. Siehe auch: ebenda, S. 2708; *Ann.*, Senat, 1979-1980, 28. Juli 1980, SS. 2650-2651).

« Je tiens à souligner [...] que, dans ce nouveau système de répartition des compétences fiscales entre l'Etat, les communautés et les régions et institutions du même niveau, les provinces et les communes, c'est l'Etat qui a le dernier mot. C'est ce que j'appelle le mécanisme régulateur » (*Ann.*, Senat, 1979-1980, 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 beschränkt.

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 « über die Gemeinde- und Provinzfinanzen » (nachstehend: Gesetz 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:

« Cette réforme sera de nature à permettre une plus grande égalité dans les charges imposées aux contribuables, l'impôt sur les revenus professionnels les touchant dans une mesure égale quel que soit le lieu de leur domicile ou de leur résidence, et réalisera une simplification qui ne pourra qu'être bien accueillie par le contribuable comme par les administrations.

L'un des grands avantages du système sera aussi de remplacer, pour les communes, une base de ressources essentiellement variable dans le temps et dans l'espace par des revenus stables.

La justice distributive envisagée du point de vue des diverses communes sera ainsi parfaitement servie et les communes n'auront pas à craindre des crises que l'exigüité même de leur territoire et la faible importance relative de leurs ressources ne leur permettent pas d'affronter sans graves dommages » (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. Es ist nun zu prüfen, ob Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 in der in B.1 erwähnten Auslegung mit Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung vereinbar ist.

B.6.1. 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, ECLI:BE:CASS:2011:ARR.20110505.15), selbst wenn es um die Einkünfte aus einer Aufführung geht (Kass., 10. Dezember 2009, F.08.0041.N, ECLI:BE:CASS:2009:ARR.20091210.1; Kass., 13. Februar 2014, F.13.0059.N, ECLI:BE:CASS:2014:ARR.20140213.7; Kass., 16. Juni 2016, F.15.0089.N, ECLI:BE:CASS:2016:ARR.20160616.7).

In dem vorerwähnten Entscheid vom 20. April 2018, der im Rahmen der Streitsache ergangen ist, mit der der vorlegende Richter befasst wurde, hat der Kassationshof erneut bestätigt:

« En vertu de l'article 464, 1<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable au litige, les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à

l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier.

Une taxe locale qui, à l'instar des impôts sur les revenus, frappe des revenus est interdite en raison de l'identité de l'assiette imposable.

Tel est le cas d'une taxe communale frappant les spectacles et divertissements qui est calculée sur les recettes brutes qui en sont tirées » (Kass., 20. April 2018, F.16.0132.F, ECLI:BE:CASS:2018:ARR.20180420.6).

B.6.2. Was Aufführungen und Lustbarkeiten betrifft, ist ebenfalls Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 zur Auslegung des fraglichen Artikels 464 Nr. 1 des EStGB 1992 zu berücksichtigen.

Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 bestimmt:

« Sont abolis, sauf en ce qui concerne les exercices antérieurs à l'exercice 1949 :

[...]

2° les taxes établies au profit de l'Etat sur :

a) les spectacles ou divertissements;

[...]

Les taxes provinciales et communales sur les spectacles et divertissements ne peuvent s'appliquer aux représentations données dans une salle de théâtre et à ranger dans l'une des catégories suivantes : tragédie, opéra, opéra-comique, opérette, comédie, vaudeville, farce folklorique, drame, revue de début et de fin de saison ou de fin d'année par des troupes à caractère sédentaire ».

Aus den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung geht hervor, dass der Gesetzgeber wollte, dass « der Staat den Gemeinden seine Steuer auf Aufführungen [überlassen wird] » (*Parl. Dok.*, Senat, 1947-1948, Nr. 492, S. 11), « sodass somit das Steuerpotential der lokalen Behörden um einen entsprechenden Betrag ansteigt » (ebenda, S. 42).

B.6.3. Aufgrund von Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 hat die Generalversammlung der Verwaltungstreitsachenabteilung des Staatsrates in ihren Entscheiden Nrn. 1999.454 und 199.455 vom 12. Januar 2010 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.7.1. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr.19/2012 vom 16. Februar 2012 (ECLI:BE:GHCC:2012:ARR.019) geurteilt hat, kann die Übertragung der Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf die Gemeinden, die der Gesetzgeber unter den in B.6.2 beschriebenen Umständen vorgenommen hat, jedoch nicht als ausreichende Rechtfertigung angesehen werden, um für die Gemeinden von dem allgemeinen Verbot gemäß Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992, der auf der Grundlage von Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung angenommen wurde, eine Steuer auf Aufführungen und Lustbarkeiten auf der Grundlage der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer zu erheben, abzuweichen.

B.7.2. Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 verbietet es nämlich 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.3.3 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 Nr. 119/2007, ECLI:BE:GHCC:2007:ARR.119, B.6; Nr. 44/2008, ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.044, B.6; Nr. 50/2011, ECLI:BE:GHCC:2011:ARR.050, 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.7.3. In der in B.1 erwähnten Auslegung ist die fragliche Bestimmung unvereinbar mit Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung.

In dieser Weise ausgelegt beschränkt die fragliche Bestimmung nämlich die Steuerbefugnis der Gemeinden, die in Artikel 170 § 4 der Verfassung gewährleistet ist, über das Notwendige hinaus.

B.8.1. Der Gerichtshof stellt jedoch fest, dass die fragliche Bestimmung anders ausgelegt werden kann.

B.8.2. Wie der Gerichtshof in der Erwägung B.6.3 des vorerwähnten Entscheids Nr. 19/2012 geurteilt hat, verbietet Artikel 464 Nr. 1 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 36 des Gesetzes vom 24. Dezember 1948 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.8.3. In dieser Auslegung ist die fragliche Bestimmung nicht unvereinbar mit Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt gegen Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung, wenn er dahin ausgelegt wird, dass er es den Gemeinden untersagt, eine Steuer auf die Bruttoeinnahmen aus auf ihrem Gebiet veranstalteten Aufführungen und Lustbarkeiten zu erheben.

- Artikel 464 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen Artikel 170 § 4 Absatz 2 der Verfassung, wenn er dahin ausgelegt wird, dass er es den Gemeinden nicht untersagt, eine Steuer auf die Bruttoeinnahmen aus auf ihrem Gebiet veranstalteten Aufführungen und Lustbarkeiten zu erheben.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 13. April 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) P. Nihoul