



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 138/2023**  
**vom 19. Oktober 2023**  
**Geschäftsverzeichnisnr. 7920**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf die Artikel 4.2.2.3.5 und 4.2.2.5.1 des am 15. Juni 2018 koordinierten Dekrets der Flämischen Region vom 18. Juli 2003 über die integrierte Wasserpolitik, gestellt vom Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern Y. Kherbache, S. de Bethune, E. Bribosia, W. Verrijdt und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 9. Januar 2023, dessen Ausfertigung am 30. Januar 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 4.2.2.3.5 des Wassergesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern dieser Artikel dahin ausgelegt wird, dass er es nicht erlaubt, dass - im Falle höherer Gewalt - die alternative Berechnungsmethode verwendet wird, wenn der Steuerpflichtige während der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabeng Jahre die alternative Methode bereits verwendet hat, während der Steuerpflichtige, der während der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabeng Jahre die alternative Methode noch nicht verwendet hat, die alternative Berechnungsmethode verwenden könnte, während bei beiden Steuerpflichtigen infolge der Situation höherer Gewalt kein Missbrauch oder Betrug vorliegen könnte, wodurch das Erfordernis, dass die alternative Methode nur von Betrieben verwendet werden kann, die mindestens in den drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabeng Jahren ihre Abgabe aufgrund von Mess- und Probeentnahmedaten haben berechnen lassen, weiter reicht als erforderlich, um das zweigliedrige Ziel dieser Bedingung (d.h. Ausschluss von Missbrauch und Betrug vorbeugen und auf einen mehr oder weniger langen Zeitraum zurückgreifen können, in dem die tatsächliche Verschmutzung gemessen wurde,

sodass für dieses eine Jahr dennoch eine ausreichende Sicherheit geboten werden kann, dass die Abgabe der wahrscheinlich verursachten Verschmutzung entsprechen wird) zu erreichen, da dieses Ziel genauso sehr erreicht werden kann, indem die alternative Berechnungsmethode ebenso für Betriebe möglich gemacht wird, die mindestens in drei aufeinander folgenden (nicht notwendigerweise unmittelbar vorangegangenen) Abgabejahren ihre Abgabe aufgrund von Mess- und Probeentnahmedaten haben berechnen lassen?

Verstößt Artikel 4.2.2.3.5 des Wassergesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern dieser Artikel dahin ausgelegt wird, dass er es nur im Falle gemeinrechtlicher höherer Gewalt erlauben würde, die alternative Berechnungsmethode zu verwenden, auch wenn der Steuerpflichtige während der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabejahre die alternative Methode bereits verwendet hat, weil das eingesetzte Mittel in keinem Verhältnis zum verfolgten Ziel steht, da auch abgesehen von der Situation gemeinrechtlicher höherer Gewalt eine Situation vorliegen kann, die auf vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Umstände zurückzuführen ist, wobei kein Missbrauch oder Betrug vorliegen kann, wodurch das Erfordernis, dass die alternative Methode nur von Betrieben verwendet werden kann, die mindestens in den drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabejahren ihre Abgabe aufgrund von Mess- und Probeentnahmedaten haben berechnen lassen, weiter reicht als erforderlich, um das zweigliedrige Ziel dieser Bedingung (d.h. Ausschluss von Missbrauch und Betrug vorbeugen und auf einen mehr oder weniger langen Zeitraum zurückgreifen können, in dem die tatsächliche Verschmutzung gemessen wurde, sodass für dieses eine Jahr dennoch eine ausreichende Sicherheit geboten werden kann, dass die Abgabe der wahrscheinlich verursachten Verschmutzung entsprechen wird) zu erreichen, da dieses Ziel genauso sehr erreicht werden kann, indem die alternative Berechnungsmethode ebenso für Betriebe möglich gemacht wird, die während der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabejahre die alternative Methode bereits verwendet haben?

Verstößt Artikel 4.2.2.5.1 des Wassergesetzbuches, an sich oder in Verbindung mit Anhang 5, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern die von Sauerstoff bindenden Stoffen und Schwebstoffen verursachte Schmutzlast (N1) berechnet wird aufgrund der Tätigkeit des Jahres vor dem Abgabejahre, ausgedrückt in  $\text{m}^3$  (A), wobei für die Anzahl  $\text{m}^3$  gebrauchtes Wasser die Menge während des Jahres vor dem Abgabejahre gebrauchtes Wasser (Q) abzüglich des Kühlwassers (K) zugrunde gelegt wird, ohne dass je nachdem unterschieden wird, ob dieses Wasser im Produktionsverfahren des Abgabepflichtigen gebraucht wird oder nicht, wodurch ein zu rechtfertigender Unterschied gemacht wird zwischen zwei Abgabepflichtigen mit demselben A-Wert, aber mit einer unterschiedlichen Menge Wasser, das tatsächlich in ihrem Produktionsverfahren gebraucht wird, wodurch die beanstandeten Vorschriften weiter reichen als notwendig, um ihr Ziel (Bekämpfung der Umweltverschmutzung) zu erreichen? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

*In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen und ihren Kontext*

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf die Artikel 4.2.2.3.5 und 4.2.2.5.1 des Dekrets der Flämischen Region vom 18. Juli 2003 über die integrierte Wasserpolitik, koordiniert durch Erlass der Flämischen Regierung vom 15. Juni 2018, bestätigt durch Dekret vom 30. November 2018 (nachstehend: koordiniertes Dekret vom 15. Juni 2018). Diese Bestimmungen regeln die Weise, wie der Betrag der Abgabe für Wasserverschmutzung ermittelt wird.

B.1.2. Die Umweltabgaben für Wasserverschmutzung in der Flämischen Region sind seit dem 1. Januar 2019 in Titel IV (« Finanzielle Instrumente zur Regulierung und Finanzierung der integrierten Wasserpolitik ») des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 unter Kapitel II mit der Überschrift « Abgaben für Wasserverschmutzung und Grundwasser » geregelt. Vorher war diese Materie geregelt im Gesetz vom 26. März 1971 « über den Schutz des Oberflächenwassers gegen Verschmutzung », mehrfach abgeändert durch den flämischen Dekretgeber (nachstehend: Gesetz vom 26. März 1971).

Artikel 4.2.1.1.8 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 bestimmt, dass die « Vlaamse Milieumaatschappij » (nachstehend: VMM) für die Veranlagung, die Erhebung und die Beitreibung der Abgabe für Wasserverschmutzung und die Kontrolle hinsichtlich der Einhaltung der Abgabepflichten zuständig ist. Artikel 4.1.1 Nr. 10 bestimmt, was unter « Abgabengjahr » zu verstehen ist, nämlich « das Kalenderjahr, das auf das Jahr folgt, in dem Wasser verbraucht und/oder in Rechnung gestellt und/oder eingeleitet und/oder Grundwassergewinnung betrieben wurde ». Die Artikel 4.2.1.1.1 bis 4.2.1.1.4 sehen vor, wer als Abgabepflichtiger anzusehen ist und wer nicht.

Artikel 4.2.2.1.1 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 bestimmt, dass der Betrag der Abgabe wie folgt festgelegt wird:  $H = N \times T$ , wobei H der Betrag der geschuldeten Abgabe für Wasserverschmutzung, N die Schmutzlast, ausgedrückt in Verschmutzungseinheiten, berechnet nach einer der in den Abschnitten 2, 3, 4 und 5 festgelegten Berechnungsmethoden und verursacht in dem Jahr vor dem Abgabengjahr, und T den in Paragraph 2 erwähnten Betrag des Einheitstarifs der Abgabe bedeutet. Die Artikel 4.2.2.1.2 bis 4.2.2.1.11 desselben koordinierten Dekrets beziehen sich auf den Einheitstarif der Abgabe, den Mindestbetrag, die Befreiungen, die Möglichkeit, unter bestimmten Bedingungen und innerhalb bestimmter

Grenzen eine Erstattung zu erhalten, und den Tarif der Abgabe im Falle bestimmter Situationen der Einleitung.

B.1.3. Entsprechend der Situation, in der sich der Abgabepflichtige befindet, sieht das koordinierte Dekret vom 15. Juli 2018 unterschiedliche Formeln zur Berechnung der Anzahl Verschmutzungseinheiten vor. Für die so genannten Kleinverbraucher wird die Schmutzlast grundsätzlich auf der Grundlage des Wasserverbrauchs berechnet (Artikel 4.2.2.2.1 bis 4.2.2.2.3). Für Großverbraucher geschieht dies auf der Grundlage von Mess- und Probeergebnissen des von ihnen eingeleiteten Abwassers, das heißt auf der Grundlage der tatsächlichen Schmutzlast des Wassers (Artikel 4.2.2.3.1 bis 4.2.2.3.9). Abgabepflichtige, die die Anwendung dieser Berechnungsmethode wünschen, müssen selbst für Mess- und Probeergebnisse sorgen, die auf Messungen beruhen, die der betreffende Abgabepflichtige auf eigene Initiative bei einem von der Flämischen Regierung anerkannten Labor in Auftrag gibt (Artikel 4.2.2.3.2 und 4.2.2.3.3).

B.1.4. Wenn die erforderlichen Informationen in Bezug auf das eingeleitete Abwasser nicht oder unvollständig vorhanden sind, wird die Schmutzlast auf der Grundlage der Umrechnungskoeffizienten berechnet (Artikel 4.2.2.5.1 und 4.2.2.5.2 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018). Diese pauschale Berechnungsmethode berücksichtigt bei der Berechnung der Schmutzlast den in Rechnung gestellten Wasserverbrauch sowie auf andere Weise erhaltenes Wasser, unter anderem das aufgenommene Grundwasser, in Verbindung mit sektorspezifischen Umrechnungskoeffizienten. Kraft Artikel 4.2.2.5.2 Absatz 2 Nr. 2 des vorerwähnten Dekrets entspricht die aufgenommene Grundwassermenge grundsätzlich dem Volumen, das mittels einer ständigen Durchflussmessung mit Registrierung gemessen wird.

B.1.5. Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 enthält einen Korrekturmechanismus für die Anwendung der pauschalen Berechnungsmethode. Dieser Artikel bestimmt:

« § 1er. Si le redevable ne dispose pas de données de mesure et d'échantillonnage telles que visées à l'article 4.2.2.3.3., alinéa 1er, pour une ou plusieurs composantes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  ou  $N_v$ , il peut joindre à la déclaration visée à l'article 4.2.4.1. une demande écrite de dérogation à l'application des articles 4.2.2.5.1. et 4.2.2.5.2. et de l'article 4.2.2.3.1.

Si la Société flamande de l'Environnement accepte cette demande, la charge polluante des composantes pour lesquelles le redevable ne dispose pas de données de mesure et

d'échantillonnage telles que visées à l'article 4.2.2.3.3., alinéa 1er, sera fixée à 1,5 fois la moyenne arithmétique des composantes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  ou  $N_v$  établie pour les trois exercices d'imposition [consécutifs] précédents.

§ 2. Dans le cas du redevable dont l'obligation de redevance est née trois années calendrier maximum avant l'exercice d'imposition pour lequel le redevable ne dispose pas de données de mesure et d'échantillonnage telles que visées à l'article 4.2.2.3.3., alinéa 1er, pour une ou plusieurs composantes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  ou  $N_v$ , trois années calendrier maximum suivant l'exercice d'imposition pour lequel le redevable ne dispose pas de données de mesure et d'échantillonnage pour une ou plusieurs composantes peuvent également être utilisées en complément pour le calcul de la charge polluante des composantes, conformément au paragraphe 1er, alinéa 2.

Les exercices d'imposition dont la charge polluante est portée en compte doivent constituer, avec l'exercice d'imposition pour lequel le redevable ne dispose pas de données de mesure et d'échantillonnage telles que visées à l'article 4.2.2.3.3., alinéa 1er, pour une ou plusieurs composantes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  ou  $N_v$ , quatre exercices d'imposition consécutifs.

Le redevable est tenu d'introduire une demande écrite de recalcul de la charge polluante des composantes conformément au paragraphe 1er, alinéa 2, au plus tard le 1er avril de l'année suivant le dernier exercice d'imposition pris en compte pour le recalcul.

§ 3. Le présent article s'applique à condition que :

1° la charge polluante des composantes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  ou  $N_v$  pour lesquelles le redevable ne dispose pas de résultats de mesure et d'échantillonnage, soit basée, pour trois exercices d'imposition consécutifs, sur des données de mesure et d'échantillonnage qui satisfont aux exigences fixées à l'article 4.2.2.3.2., alinéa 2, et à l'article 4.2.2.3.3., alinéa 1er;

2° les processus de production de l'année précédant l'exercice d'imposition soient les mêmes que ceux de trois années consécutives et que la consommation d'eau  $Q$ , le volume annuel des eaux usées déversées  $Q_j$  et la charge polluante déversée  $N$  au cours de l'année précédant l'exercice d'imposition soient équivalents à la consommation d'eau  $Q$ , au volume annuel des eaux usées déversées  $Q_j$  et à la charge polluante déversée  $N$  utilisés pour la fixation de la redevance pour trois années consécutives;

3° au cours de l'année précédant l'exercice d'imposition, aucune constatation de non-fonctionnement ou de fonctionnement insuffisant de l'équipement d'épuration présent n'ait été faite;

4° au cours de l'année précédant l'exercice d'imposition, aucune infraction en matière de déversement d'eaux usées n'ait été constatée au moyen d'un procès-verbal de contravention ou d'un rapport de constatation visé à l'article 5.4.1.3., faisant apparaître que le redevable agit délibérément afin d'échapper à la redevance en tout ou en partie;

5° les justificatifs joints à la déclaration fassent apparaître que les conditions énoncées sous 1° à 4° ont été remplies.

Si le régime susvisé est appliqué à une ou plusieurs composantes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  ou  $N_v$ , l'article 4.2.2.5.1. et l'article 4.2.2.5.2. ne peuvent plus être appliqués à une ou plusieurs des

autres composantes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  ou  $N_v$ , et ce sans recours du redevable concerné quant au choix de la méthode de calcul ».

B.1.6. Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 beruht auf Artikel 35*quinquies* des Gesetzes vom 26. März 1971, ersetzt durch Artikel 25 des Dekrets vom 24. Juni 2005 « zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung der Anpassung des Haushalts 2005 ». In der Begründung zum Dekretentwurf, der zu diesem Dekret geführt hat, heißt es diesbezüglich:

« La législation relative à la taxe sur la pollution des eaux prévoit deux méthodes de calcul : d'une part, le calcul fondé sur des résultats de mesurage et d'échantillonnage et, d'autre part, la méthode simplifiée qui repose sur des coefficients de conversion. Pour le premier mode de calcul, la charge polluante est fixée sur la base de la quantité d'eaux usées déversées, liée à la concentration de certaines matières polluantes dans les eaux usées.

La deuxième méthode de calcul est fondée sur la quantité d'eau utilisée (éventuellement complétée par des données relatives à la production) et lui applique des coefficients de conversion propres à chaque secteur.

Faute de données permettant de calculer la taxe sur la base des résultats de mesurage et d'échantillonnage, la taxe est calculée sur la base de la méthode simplifiée. La législation ne contient aucune autre solution à cette méthode de travail.

[...]

Bien que la méthode de calcul forfaitaire soit directement liée à la pollution par secteur d'activité, il n'est pas possible de tenir compte des spécificités de chaque entreprise considérée isolément.

Normalement, le calcul des coefficients de conversion doit toujours résulter en une taxe plus élevée, parce que la formule forfaitaire a une fonction dissuasive. Le calcul des coefficients de conversion se fonde sur des eaux usées non épurées.

Pour les entreprises qui ont fourni des efforts considérables afin d'assainir leurs eaux usées, notamment en faisant usage de processus de production écologiques ou en construisant une installation d'épuration des eaux usées performante, il est difficilement admissible qu'elles soient taxées, en l'absence - exceptionnelle - de données de mesurage et d'échantillonnage, sur la base d'une charge polluante supérieure à la charge polluante réellement déversée, eu égard aux efforts qu'elles fournissent en matière d'environnement.

La pratique démontre que, pour ces entreprises, un système de correction s'impose au cas où l'entreprise, pour des raisons exceptionnelles, soit pour des motifs procéduraux, soit pour des raisons techniques, ne dispose pas de données de mesurage et d'échantillonnage valables relatives aux eaux usées déversées durant l'année qui précède l'exercice d'imposition. Généralement, l'application des coefficients de conversion permet d'aboutir à une taxe qui s'écarte fortement de la taxe calculée sur la base des résultats de mesurage et d'échantillonnage au cours des années précédentes.

Le projet actuel tend, en l'absence de résultats de mesurage et d'échantillonnage, à plafonner la charge polluante calculée forfaitairement pour un ou plusieurs éléments de la formule de taxation, ce plafonnement étant fixé à 1,5 fois au maximum la quantité de charge polluante moyenne d'un ou de plusieurs éléments pris en compte pour fixer la taxe des trois exercices d'imposition consécutifs précédents. Ces trois exercices d'imposition consécutifs précédents doivent précéder immédiatement l'exercice d'imposition contesté.

[...]

Afin d'éviter les abus et la fraude, cette dérogation au mode de calcul normal doit être subordonnée à des conditions. Afin d'illustrer les abus et les indices de fraude, les constats suivants peuvent être cités : le constat de déversements illégaux, le constat de captations illégales d'eau (souterraine), le constat de manipulations d'appareils de mesurage et d'échantillonnage etc. Cette énumération n'est évidemment pas limitative.

Cette solution de repli peut uniquement être utilisée par les entreprises qui, au moins au cours des trois exercices d'imposition consécutifs précédents, ont fait calculer leur taxe sur la base de données de mesurage et d'échantillonnage. Ainsi, ce mode de calcul alternatif ne peut être utilisé qu'une seule fois par terme sur une période de quatre ans.

L'obligation de n'appliquer pareil mode de calcul qu'aux entreprises qui peuvent déjà présenter des résultats de mesurage durant trois ans est dictée par l'idée qu'il convient de prendre en compte une période plus ou moins longue durant laquelle la pollution réelle a été mesurée, de manière que, pour cette année, il soit néanmoins possible d'offrir une certitude suffisante que la taxe frappera la pollution probablement causée.

[...]

Cette faveur vise les entreprises qui, à titre exceptionnel, ne disposent pas d'analyses valables ou les entreprises qui, en raison d'une cessation, d'une fermeture soudaine ou d'une grève de longue durée, ne peuvent plus organiser une campagne en raison du caractère inattendu de l'interruption des activités » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2004-2005, Nr. 334/1, SS. 13-15).

B.2. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die klagende Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan ein Großverbraucher ist, die im Rahmen der Abgabeerklärung bezüglich der für das Abgabensjahr 2020 relevanten Tätigkeit « Verdampfer-Kanalwasser » eine Abweichung von der pauschalen Berechnungsmethode nach Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 beantragt hat. Dieser Antrag wurde abgelehnt, weil sie für das Abgabensjahr 2017 nicht über eigene Mess- und Probeentnahmedaten verfügt, da sie für dieses Abgabensjahr die Abweichung im Sinne des vorerwähnten Artikels 4.2.2.3.5 bereits in Anspruch genommen hat.

*In Bezug auf die dritte Vorabentscheidungsfrage*

B.3. Mit der dritten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vernehmen, ob Artikel 4.2.2.5.1 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018, an sich oder in Verbindung mit dessen Anhang 5, vereinbar ist mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern die von Sauerstoff bindenden Stoffen und Schwebstoffen verursachte Schmutzlast ( $N_1$ ) berechnet wird aufgrund der Tätigkeit des Jahres vor dem Abgabensjahr, ausgedrückt in  $m^3$  (A), wobei für die Anzahl  $m^3$  gebrauchtes Wasser die Menge während des Jahres vor dem Abgabensjahr gebrauchtes Wasser (Q) abzüglich des Kühlwassers (K) zugrunde gelegt wird, ohne dass je nachdem unterschieden wird, ob dieses Wasser im Produktionsverfahren des Abgabepflichtigen gebraucht wird oder nicht.

Nach Ansicht der klagenden Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan darf für die Feststellung der Komponente  $N_1$  nur das Volumen aufgenommenes Wasser berücksichtigt werden, das in Prozesswasser umgewandelt werde, und nicht das Wasser, das nach dem Produktionsverfahren wieder eingeleitet werde, da mit ihren Produktionstechniken nur das Prozesswasser verschmutzt sein könne. Die Flämische Regierung und die VMM treten dieser Auffassung entgegen.

B.4.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.4.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.4.3. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Dekretgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Der Gerichtshof darf die politischen Entscheidungen des Dekretgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind. Außerdem muss ein Steuergesetz unterschiedliche Situationen notwendigerweise in Kategorien fassen, die nur in vereinfachender Form und annäherungsweise mit der Wirklichkeit übereinstimmen.

B.5.1. Die Umweltabgaben auf Wasserverschmutzung bezwecken einerseits eine Begrenzung der Wasserverschmutzung und andererseits die Finanzierung und Verteilung der finanziellen Lasten infolge der Umweltverschmutzung nach dem Verursacherprinzip.

In der Begründung zum Dekretentwurf, der zu dem Dekret vom 21. Dezember 1990 « zur Festlegung haushaltstechnischer Bestimmungen sowie von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 1991 » geführt hat, durch das Kapitel III*bis* über Wasserverschmutzungsabgaben in das Gesetz vom 26. März 1971 eingefügt wurde und auf dem Kapitel II von Teil IV des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 beruht, heißt es:

« Les taxes d'environnement ne sont donc pas seulement un moyen de financer totalement ou partiellement les mesures collectives de lutte contre la pollution de l'environnement, mais constituent aussi et surtout un instrument politique pour inciter les pollueurs à limiter à la source la pollution dont ils sont responsables » (*Parl. Dok.*, Flämischer Rat, 1990-1991, Nr. 424/1, S. 10).

B.5.2. Eine Abgabe, die auf dem Verursacherprinzip beruht, berücksichtigt den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung nur dann, wenn sie diejenigen trifft, die verschmutzen, und wenn sie das Maß, in dem jeder Abgabepflichtige zu der Belastung beiträgt, die mit der Steuer bekämpft werden soll, berücksichtigt.

B.5.3. Wenn bei der Berechnung der Abgabe nicht das Maß, in dem der Abgabepflichtige zur Belastung beiträgt, berücksichtigt würde, wäre die Maßnahme folglich unverhältnismäßig gegenüber der mit dieser Abgabe angestrebten Zielsetzung des Schutzes einer gesunden Umwelt.

B.6.1. Artikel 4.2.2.5.1 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 bestimmt:

« Sans préjudice de l'application des articles 4.2.2.3.4 à 4.2.2.3.6, si les données visées à l'article 4.2.2.3.3 ne sont pas ou qu'en partie disponibles, la charge polluante pour un ou plusieurs des termes  $N_1$ ,  $N_2$ ,  $N_3$  et  $N_v$  est calculée comme suit :

$$N = N_1 + N_2 + N_3 + N_k + N_v$$

où :

$N$  : la charge polluante exprimée en unités de charge polluante;

$$N_1 = \frac{A \times C_1}{B}$$

où :

$N_1$  : la charge polluante causée par les matières oxydables et les matières en suspension, exprimée en unités de charge polluante;

$A$  : l'activité de l'année précédant l'exercice d'imposition, exprimée conformément à la base indiquée dans la colonne 3 du tableau repris en annexe 5;

$B$  : la base indiquée dans la colonne 3 du tableau repris en annexe 5;

$C_1$  : le coefficient de conversion indiqué dans la colonne 4 du tableau repris en annexe 5 ;

$$N_2 = (Q - K) \times C_2$$

où :

$N_2$  : la charge polluante causée par le déversement de métaux lourds, exprimée en unités de charge polluante;

$Q$  : la consommation d'eau calculée comme la somme de la consommation d'eau facturée par la société publique de distribution d'eau au cours de l'année précédant l'exercice d'imposition et de la quantité d'eau captée d'une autre manière pendant la même période, exprimée en  $m^3$ ;

$K$  : la quantité d'eaux de refroidissement telles que visées à l'article 4.2.2.3.1;

$C_2$  : le coefficient de conversion indiqué dans la colonne 5 du tableau repris en annexe 5;

[...] ».

Anhang 5 zum koordinierten Dekret vom 15. Juni 2018 bestimmt, dass die Grundlage für die Komponenten A und B  $1 m^3$  gebrauchtes Wasser für den Sektor 12 « Kraftwerke » ist, zu

dem die klagende Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan gehört. Dieser Anhang legt für die Komponente C1 einen Umrechnungskoeffizienten von 0,02 fest.

Anhang 5 bestimmt ebenso, dass für die Anwendung der Nummerierungen, die als Grundlage « 1 m<sup>3</sup> gebrauchtes Wasser » nennen, unter « Anzahl m<sup>3</sup> gebrauchtes Wasser » verstanden wird « die Menge während des Jahres vor dem Abgabensjahr verbrauchtes Wasser Q im Sinne der Definition in Artikel 4.2.2.5.1 abzüglich des Kühlwassers K im Sinne der Definition in Artikel 4.2.2.3.1 [des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018] ».

B.6.2. Aus dem koordinierten Dekret vom 15. Juni 2018 ergibt sich, dass die Abgabe für Wasserverschmutzung in Bezug auf das Gesamtvolumen des für das Produktionsverfahren aufgenommenen Wassers berechnet werden muss. Anders als die klagende Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anführt, können die vorerwähnten Bestimmungen nicht in dem Sinne ausgelegt werden, dass nur das Wasser berücksichtigt werden muss, dass in Prozesswasser umgewandelt wird.

B.7.1. Wie in B.1.3 erwähnt wurde, werden Großverbraucher grundsätzlich in Bezug auf die tatsächliche Schmutzlast des von ihnen eingeleiteten Abwassers auf der Grundlage konkreter Mess- und Probeentnahmedaten besteuert. Nur dann, wenn die benötigten Angaben zu dem eingeleiteten Abwasser nicht oder unvollständig vorliegen, gelangt eine pauschale Berechnungsmethode auf der Grundlage von Umrechnungskoeffizienten zur Anwendung, die auf den in Rechnung gestellten Wasserverbrauch und das auf andere Weise gewonnene Wasser angewandt werden. Im Falle des Fehlens konkreter Mess- und Probeentnahmedaten zur tatsächlichen Schmutzlast enthält Artikel 4.2.2.5.1 deshalb eine unwiderlegbare Vermutung der Verschmutzung des aufgenommenen Wassers. Wie sich aus den in B.1.6 erwähnten Vorarbeiten ergibt, führt die pauschale Berechnungsmethode immer zu einer höheren Abgabe, weil dabei von verschmutztem Abwasser ausgegangen wird, wodurch diese Methode nach dem Willen des Dekretgebers auch eine abschreckende Wirkung haben soll.

Der Umstand, dass die pauschale Berechnungsmethode anders als die Methode auf Grundlage der konkreten Mess- und Probeentnahmedaten auf dem Gesamtwasserverbrauch und nicht auf der tatsächlichen Schmutzlast des Wassers beruht, lässt sich somit damit erklären, dass bei der Anwendung der pauschalen Berechnungsmethode die tatsächliche Schmutzlast nicht bekannt ist, sodass diese Schmutzlast bei der Berechnung der Abgabe nicht berücksichtigt

werden kann. Es ist folglich nicht unvernünftig, dass bei der pauschalen Berechnungsmethode nicht in Abhängigkeit davon eine Unterscheidung vorgenommen wird, ob das Wasser im Rahmen des Produktionsverfahrens in Prozesswasser umgewandelt wird oder nach dem Produktionsverfahren wieder eingeleitet wird, da die Schmutzlast keiner der beiden Wasserarten bekannt ist. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige auf Grundlage anderer Daten nachweisen könnte, dass die Umrechnungskoeffizienten nicht mit der tatsächlichen Schmutzlast übereinstimmen, ist unerheblich. Indem der Dekretgeber eine pauschale Berechnungsmethode im Falle des Fehlens konkreter Messdaten vorgesehen hat, wollte er nämlich Diskussionen über die richtige Menge und die Zusammensetzung des eingeleiteten Wassers vermeiden.

B.7.2. Angesichts der Notwendigkeit, eine Grundlage für die Abgabe zu bestimmen, durfte der Dekretgeber festlegen, dass, wenn der Abgabepflichtige es unterlässt, die erforderlichen Mess- und Probeentnahmedaten anzugeben, die pauschalen Berechnungsformeln zur Anwendung gelangen. Es ist insofern Sache des Dekretgebers, die Variablen zu bestimmen, die es ermöglichen, diese Pauschale zu berechnen, und zwar unter Berücksichtigung der Ziele, die er anstreben möchte. Es ist nicht unvernünftig, dass sich der Dekretgeber in Bezug auf die in Frage stehende Abgabe sowohl von einem allgemeinen Ziel, den Abgabepflichtigen dazu zu bringen, die Verschmutzung des Wassers zu begrenzen, als auch von einem spezifischen Ziel leiten lässt, eine abschreckende Wirkung zu schaffen, um den Abgabepflichtigen dazu zu bewegen, konkrete Messungen vorzunehmen. Dadurch, dass die Abgabe auf Grundlage der Menge des gebrauchten Wassers in Verbindung mit sektorspezifischen Umrechnungskoeffizienten berechnet wird, hat der Dekretgeber innerhalb der Grenzen einer « pauschalen » Berechnungsmethode das Ausmaß berücksichtigt, in dem der Abgabepflichtige zur Störung beiträgt. Wie bereits erwähnt, darf der Steuerdekretgeber bei der Festlegung einer Abgabe vereinfachte Kategorien von Abgabepflichtigen zugrunde legen, insbesondere wenn für die Abgabe eine pauschale Grundlage vorgesehen wird.

B.7.3. Der fragliche Artikel 4.2.2.5.1 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 ist für den Abgabepflichtigen nicht mit unverhältnismäßigen Folgen verbunden, da es für ihn ausreicht, die erforderlichen Mess- und Probeentnahmedaten rechtzeitig der Verwaltung zur Verfügung zu stellen, damit die tatsächlichen Daten berücksichtigt werden und die fragliche pauschale Formel nicht angewandt wird. Außerdem wird der Abgabepflichtige, der durch Investitionen in das Produktionsverfahren und/oder in reinigungstechnische Arbeiten ein

umfassendes Nichteinleiten von Abwasser aus dem Produktionsverfahren erreicht, und zwar zum 1. Januar des Jahres vor dem Abgabensjahr, von der Abgabe befreit (Artikel 4.2.2.1.4 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018).

B.8. Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 ist demzufolge mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar.

*In Bezug auf die erste und die zweite Vorabentscheidungsfrage*

B.9. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vernehmen, ob Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 vereinbar ist mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern dieser Artikel dahin ausgelegt wird, dass es sogar im Falle höherer Gewalt nicht erlaubt ist, die alternative Berechnungsmethode für die Festlegung der Abgabe für Wasserverschmutzung zu verwenden, wenn der Steuerpflichtige während eines der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabensjahre die alternative Methode bereits verwendet hat, während der Steuerpflichtige, der während der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabensjahre die alternative Methode noch nicht verwendet hat, die alternative Berechnungsmethode verwenden könnte.

Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vernehmen, ob dieselbe Bestimmung vereinbar ist mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern dieser Artikel dahin ausgelegt wird, dass er es nur im Falle gemeinrechtlicher höherer Gewalt erlauben würde, die alternative Berechnungsmethode zu verwenden, auch wenn der Steuerpflichtige während eines der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabensjahre die alternative Methode bereits verwendet hat, und deshalb nicht im Falle einer Situation außerhalb gemeinrechtlicher höherer Gewalt, die trotzdem auf vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Umstände zurückzuführen ist.

B.10.1. Die VMM und die Flämische Regierung führen an, dass die erste und die zweite Vorabentscheidungsfrage für die Lösung der Ausgangsstreitigkeit nicht sachdienlich seien, da bei diesen Vorabentscheidungsfragen davon ausgegangen werde, dass sich die klagende Partei in der Ausgangsstreitigkeit in einer Situation höherer Gewalt befinde, was nach ihrer Ansicht nicht der Fall ist.

B.10.2. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf.

B.10.3. Insofern das vorlegende Rechtsprechungsorgan mit der ersten und der zweiten Vorabentscheidungsfrage wissen möchte, ob die Bedingung, wonach die Abweichungsmöglichkeit im Sinne von Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 nur ein einziges Mal in einem Zeitraum von vier Jahren verwendet werden kann, mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar ist, hängt die Einrede der Unzulässigkeit mit der Hauptsache zusammen.

B.11. In der Auslegung des vorlegende Rechtsprechungsorgans ermöglicht Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 es dem Abgabepflichten nicht, die Anwendung der alternativen Berechnungsmethode zu verlangen, wenn er während eines der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabengjahre die alternative Methode bereits verwendet hat, sogar dann nicht, wenn sich der Abgabepflichtige in einer Situation höherer Gewalt befindet.

B.12. Höhere Gewalt stellt im Steuerrecht einen allgemeinen Befreiungsgrund dar, sodass der Abgabepflichtige, der nachweist, dass die Nichterfüllung einer Bedingung, die für die Gewährung eines Vorteils gilt, auf den Eintritt eines Falls höherer Gewalt zurückgeht, grundsätzlich von der Erfüllung dieser Bedingung befreit ist. Wenn der Dekretgeber von diesem allgemeinen Rechtsgrundsatz abweichen will, nach dem die Strenge des Gesetzes im Fall höherer Gewalt gemildert werden kann, kann er dies nur unter Einhaltung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung tun.

B.13. Aus den in B.1.6 erwähnten Vorarbeiten ergibt sich, dass der Dekretgeber sein Anliegen, die Billigkeit der Abgabe sicherzustellen, in der Festlegung der pauschalen Berechnungsmethode zum Ausdruck bringen wollte, indem er insbesondere den Wasserverbrauch an sektorspezifische Umrechnungsfaktoren geknüpft hat. Aus diesen Vorarbeiten ergibt sich ebenso, dass der Dekretgeber dieses Anliegen in noch weiterem Sinne umsetzen wollte, indem er für Betriebe, die sich nach Kräften bemüht haben, ihr Abwasser zu

sanieren, und die aus außergewöhnlichen Gründen nicht über gültige Mess- und Probeentnahmedaten für das Jahr vor dem Abgabensjahr verfügen, eine Höchstgrenze bei der Berechnung der Schmutzlast auf der Grundlage von Umrechnungskoeffizienten und mithin der geschuldeten Abgabe in Bezug auf die tatsächlich verursachte Schmutzlast vorgesehen hat.

B.14. Mit der Regelung in Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 hat der Dekretgeber somit selbst eine Regelung zur höheren Gewalt vorgesehen. Der Gerichtshof muss gleichwohl prüfen, ob die Bedingungen, an die der Vorteil dieser spezifischen Regelung zur höheren Gewalt geknüpft ist, sachlich gerechtfertigt sind.

B.15.1. Der Dekretgeber darf die Inanspruchnahme der Regelung in Artikel 4.2.2.3.5, die auf die Ermäßigung einer Steuer hinausläuft, von Bedingungen abhängig machen, um Missbrauch und Betrug zu verhindern.

Die alternative Berechnungsmethode impliziert, dass der Abgabepflichtige für ein Abgabensjahr nur eine Abgabe zahlen muss, deren Betrag mit dem Betrag übereinstimmt, den er zahlen müsste, wenn er für dieses Abgabensjahr über tatsächliche Mess- und Probeentnahmedaten verfügen würde, während er in Wirklichkeit für dieses Abgabensjahr nicht über tatsächliche Mess- und Probeentnahmedaten verfügt. Es ist somit nicht unvernünftig, die Anwendung dieser vorteilhaften Regelung von der Bedingung abhängig zu machen, dass der Abgabepflichtige zumindest in den drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabensjahren die Abgabe für Wasserverschmutzung auf der Grundlage von Mess- und Probeentnahmedaten hat berechnen lassen. Daher stellt der Dekretgeber sicher, dass die geschuldete Abgabe weiterhin einen Zusammenhang mit der im Abgabensjahr mutmaßlich verursachten Verschmutzung aufweist. Auf diese Weise verwirklicht die in Rede stehende Bestimmung ihre beiden Ziele, nämlich den Zusammenhang mit dem Umfang, in dem der Abgabepflichtige zur Verschmutzung beigetragen hat, und den Anreiz, die Verschmutzung des Wassers zu begrenzen. Ebenso verwirklicht sie das spezifische Ziel der pauschalen Berechnungsmethode, abschreckende Wirkung zu entfalten, um den Abgabepflichtigen dazu zu bewegen, konkrete Messungen vorzunehmen.

B.15.2. Der fragliche Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 ist für den Abgabepflichtigen nicht mit unverhältnismäßigen Folgen verbunden, da sich aus der Antwort auf die dritte Vorabentscheidungsfrage ergibt, dass die pauschale

Berechnungsmethode selbst auch sachlich gerechtfertigt ist und keine unverhältnismäßigen Folgen nach sich zieht.

B.16. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden weist der Umstand, dass besondere Situationen auftreten können, die als höhere Gewalt angesehen werden könnten und die den Abgabepflichtigen dazu bringen könnten, die Anwendung der alternativen Berechnungsmethode im Sinne von Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 zu verlangen, auch wenn er während eines der drei aufeinander folgenden vorangegangenen Abgabengahre diese Methode bereits verwendet hat, keinen solchen Charakter auf, dass er die sachliche Rechtfertigung in Bezug auf den in Frage stehenden Artikel 4.2.2.3.5 des koordinierten Dekrets vom 15. Juni 2018 entfallen lässt.

B.17. Artikel 4.2.2.3.5 des koordiniertes Dekrets vom 15. Juni 2018 ist demzufolge mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar.

B.18. Angesichts der Antwort auf die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf die zweite Vorabentscheidungsfrage keiner Antwort.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 4.2.2.3.5 und 4.2.2.5.1 des Dekrets der Flämischen Region vom 18. Juli 2003 über die integrierte Wasserpolitik, koordiniert durch Erlass der Flämischen Regierung vom 15. Juni 2018, bestätigt durch Dekret vom 30. November 2018, verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. Oktober 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) L. Lavrysen