



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 107/2025**  
**vom 17. Juli 2025**  
**Geschäftsverzeichnismrn. 8310, 8311 und 8312**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf die Artikel 333/2 und 358 § 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom niederländischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus der vorsitzenden Richterin Joséphine Moerman, dem Präsidenten Pierre Nihoul, und den Richtern Michel Pâques, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Willem Verrijdt und Katrin Jadin, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz der Richterin Joséphine Moerman,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In drei Urteilen vom 14. Juni 2024, deren Ausfertigungen am 2. September 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen sind, hat das niederländischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 333/2 und 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 170 der Verfassung, insofern sie zu einem Behandlungsunterschied führen zwischen dem Steuerpflichtigen, der mit einer Steuernachforderung konfrontiert wird innerhalb der ordentlichen dreijährigen Veranlagungsfrist von Artikel 354 Absatz 1 des EStGB 1992 nach einer steuerlichen Untersuchung innerhalb einer selben Frist, einerseits und dem Steuerpflichtigen, der mit einer Steuernachforderung konfrontiert wird aufgrund der besonderen Veranlagungsfrist von Artikel 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 nach einer steuerlichen Untersuchung in Anwendung von Artikel 333/2 des EStGB 1992, andererseits? ».

Diese unter den Nummern 8310, 8311 und 8312 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

#### *In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen und deren Kontext*

B.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf die Anwendungsbedingungen der besonderen Untersuchungs- und Veranlagungsfrist, über die die belgische Steuerverwaltung verfügt, wenn sie Informationen aus dem Ausland erhalten hat, durch die erwiesen wird, dass steuerpflichtige Einkünfte in Belgien nicht angegeben worden sind.

B.2. Grundsätzlich muss gemäß den Artikeln 353 und 359 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) die Steuer spätestens am 30. Juni des Jahres nach dem Jahr, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, festgelegt werden. Dabei handelt es sich um die ordentliche Veranlagungsfrist, die im Falle der fristgerechten Abgabe der Erklärung durch den Steuerpflichtigen gilt.

Darüber hinaus gewährt Artikel 354 desselben Gesetzbuches der Steuerverwaltung eine außerordentliche Veranlagungsfrist von grundsätzlich drei Jahren, wenn eine höhere Steuer geschuldet wird als diejenige, die aus der Erklärung hervorgeht, und vier Jahren bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung der Erklärung.

B.3.1. Neben diesen ordentlichen und außerordentlichen Veranlagungsfristen sieht Artikel 358 § 1 Nr. 2 und § 3 des EStGB 1992 eine besondere Veranlagungsfrist vor, die zur Anwendung kommen kann, wenn die ordentlichen und außerordentlichen Veranlagungsfristen bereits abgelaufen oder nicht zweckdienlich sind. Diese Bestimmung lautet:

« § 1. Die Steuer oder die Steuernachforderung kann selbst nach Ablauf der in Artikel 354 erwähnten Frist festgelegt werden, wenn:

[...]

2. entweder durch den Erhalt von Informationen aus dem Ausland aufgrund einer Rechtsgrundlage, durch die der Austausch von Informationen in Zusammenhang mit einer

Steuer geregelt wird, auf die diese Rechtsgrundlage anwendbar ist, oder durch die in Artikel 333/2 erwähnte Untersuchung infolge des Erhalts solcher Informationen erwiesen wird, dass steuerpflichtige Einkünfte oder der geschuldete Mobiliensteuervorabzug oder Berufssteuervorabzug in Belgien nicht angegeben worden sind:

a) im Laufe eines der fünf Jahre vor dem Jahr, in dem die belgische Verwaltung von den Informationen Kenntnis genommen hat,

b) im Laufe eines der sieben Jahre vor dem Jahr, in dem die belgische Verwaltung von den Informationen Kenntnis genommen hat, wenn in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden gehandelt wurde,

[...]

§ 3. In dem in § 1 Nr. 2 erwähnten Fall muss die Steuer oder die Steuernachforderung innerhalb vierundzwanzig Monaten ab dem Datum, an dem die belgische Verwaltung von den in § 1 Nr. 2 erwähnten Informationen Kenntnis genommen hat, festgelegt werden ».

Artikel 333/2 van het WIB 1992 bepaalt :

« Unbeschadet der Anwendung von Artikel 333 kann die Verwaltung innerhalb der in Artikel 358 § 3 erwähnten Veranlagungsfrist in vorliegendem Kapitel erwähnte Untersuchungen für die in Artikel 358 § 1 Nr. 2 erwähnten Jahre durchführen ».

B.3.2. Artikel 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 ermöglicht es somit der Steuerverwaltung in dem Fall, dass durch den Erhalt bestimmter Informationen aus dem Ausland erwiesen wird, dass steuerpflichtige Einkünfte von einem Steuerpflichtigen nicht angegeben worden sind, Steuern (bzw. Steuernachforderungen) in Bezug auf die fünf (oder – im Falle des Betrugs – sieben) Jahre vor dem Jahr, in dem die ausländischen Informationen ans Licht gekommen sind, festzulegen. Aufgrund der Artikel 358 § 3 und 333/2 des EStGB 1992 verfügt die Steuerverwaltung anschließend über eine Frist von 24 Monaten ab dem Zeitpunkt, an dem sie von den nicht angegebenen steuerpflichtigen Einkünften Kenntnis genommen hat, um diese ausländischen Informationen gegebenenfalls zu untersuchen und die Steuern festzulegen.

B.4.1. Artikel 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 hat seinen Ursprung in Artikel 57 des Gesetzes vom 5. Januar 1976 « über die Haushaltsvorschläge 1975-1976 ». Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass die fragliche Maßnahme zu einer Reihe von Maßnahmen gehört, mit denen der Steuerbetrug bekämpft werden soll (*Parl. Dok.*, Senat, 1975-1976, Nr. 742/2, S. 9).

B.4.2. Durch das Programmgesetz vom 1. Juli 2016 wurde die in Rede stehende Regelung tiefgreifend geändert. Insbesondere wurde infolge einer Abänderung von Artikel 358 § 1 Nr. 2 und § 3 des EStGB 1992 die in Rede stehende Regelung auf jede Rechtsgrundlage, die den Datenaustausch ermöglicht, erweitert und wurde die Frist auf sieben Jahre verlängert, falls in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden gehandelt wurde. Außerdem wurde durch die Einfügung eines Artikels 333/2 in das EStGB 1992 eine Untersuchungsfrist parallel zu der in Artikel 358 § 3 desselben Gesetzbuches vorgesehenen Veranlagungsfrist von 24 Monaten eingeführt.

In den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 1. Juli 2016 werden diese Abänderungen wie folgt erläutert:

« In de huidige stand van de wetgeving bestaat er enkel een aanslagtermijn van 24 maanden (art. 358, § 3, WIB 92), wanneer een controle of een onderzoek door de bevoegde autoriteit van een land, waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten in verband met een belasting waarop die overeenkomst van toepassing is, uitwijst dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven. Dit wil zeggen dat de uit het buitenland verkregen gegevens moeten volstaan om een aanslag te vestigen zonder het verrichten van bijkomende onderzoekdaden.

Aangezien heel wat buitenlandse inlichtingen momenteel het resultaat zijn van een automatische gegevensuitwisseling waaraan geen enkel onderzoek is voorafgegaan, is het noodzakelijk van de bestaande aanslagtermijn voor buitenlandse inlichtingen van 24 maanden eveneens een onderzoekstermijn te maken, zodat er, indien nodig bijkomende onderzoekdaden kunnen worden verricht, zelfs als de gewone onderzoekstermijn van drie jaar reeds verlopen is.

Het toepassingsveld wordt eveneens uitgebreid. Het gaat niet alleen meer over inlichtingen gebaseerd op een controle of onderzoek door de bevoegde autoriteit van een ander land. ‘ Buitenlandse inlichtingen ’ omvatten alle inlichtingen ontvangen vanuit het buitenland, zoals daar zijn de spontane, de verplichte, de automatische, de gestructureerde internationale uitwisselingen, de inlichtingen gebaseerd op een controle door de bevoegde autoriteit van de buitenlandse staat.

Ook de rechtsgronden worden uitgebreid zodat elke vorm van internationale gegevensuitwisseling wordt gevat en niet langer alleen de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belastingen, zoals daar zijn de multilaterale verdragen OESO/Raad van Europa inzake wederzijdse administratieve bijstand, TIEA's (Tax Information Exchange Agreements), EU-richtlijnen (2011/16, 2014/107 en 2015/2376), CRS, FATCA, enz.. De bepaling onder paragraaf 1, 2° wordt dus op dit vlak eveneens aangepast.

Naast de uitbreiding van de rechtsgronden wordt de termijn van 5 jaar in artikel 358, paragraaf 1, ten tweede verhoogd naar 7 jaar ingeval van bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden. Het spreekt voor zich dat in dit geval de betrokken belastingplichtige op de

hoogte wordt gebracht van de aanwijzingen van fraude in zijn hoofde » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1875/001, SS. 33 und 34).

### *Zur Hauptsache*

B.5.1. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der Artikel 333/2 und 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 170 der Verfassung, insofern sie zu einem Behandlungsunterschied führen zwischen dem Steuerpflichtigen, der mit einer Steuernachforderung aufgrund der besonderen Veranlagungsfrist von Artikel 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 nach einer steuerlichen Untersuchung in Anwendung von Artikel 333/2 desselben Gesetzbuches konfrontiert wird, einerseits und dem Steuerpflichtigen, der mit einer Steuernachforderung innerhalb der dreijährigen Veranlagungsfrist von Artikel 354 Absatz 1 des EStGB 1992 nach einer steuerlichen Untersuchung innerhalb derselben Frist konfrontiert wird, andererseits.

B.5.2. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan die Artikel 333/2 und 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 dahin auslegt, dass die fünf Jahre vor dem Jahr, in den die Informationen erhalten wurden, systematisch untersucht und besteuert werden können, wodurch die Steuerverwaltung jedes Jahr eine neue Chance bekäme, die Einkünfte der vergangenen fünf Jahre zu untersuchen und zu besteuern, und zwar auch dann, wenn sie die Zeitspanne von 24 Monaten vorher bei Erhalt der vorherigen ausländischen Informationen hat verstreichen lassen.

Der Gerichtshof prüft die Vorabentscheidungsfragen in dieser Auslegung.

B.6. In Artikel 170 der Verfassung ist der Grundsatz der Legalität der Steuer festgelegt. Aus der Vorlageentscheidung ist nicht ersichtlich, inwiefern das Legalitätsprinzip in Steuersachen durch die fraglichen Bestimmungen verletzt werden könnte.

Insofern sie sich auf Artikel 170 der Verfassung beziehen, sind die Vorabentscheidungsfragen nicht zulässig.

B.7. 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.8. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Unterscheidungskriterium, und zwar den spezifischen Umständen, unter denen eine Steuer oder Steuernachforderung festgelegt werden kann.

B.9.1. Es obliegt dem Gesetzgeber, Maßnahmen zu ergreifen, die darauf abzielen, Steuerumgehung zu bekämpfen und eine ordnungsgemäße Eintreibung der rechtmäßig geschuldeten Steuern zu gewährleisten. Die Schaffung der Möglichkeit einer ergänzenden Untersuchung und einer Steuernachforderung und die Eröffnung einer zusätzlichen Frist für diese Untersuchung und die Festlegung dieser Veranlagung sind zweckdienliche Maßnahmen zur Erreichung dieser Zielsetzung. Die Festlegung einer Veranlagung in den Fällen, in denen die Steuer gemäß dem Gesetz geschuldet ist, stellt für die Verwaltung übrigens eine Verpflichtung dar, die es ermöglichen soll, die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz zu gewährleisten.

B.9.2. Der Gesetzgeber muss jedoch ein billiges Gleichgewicht zwischen dem rechtmäßigen Interesse daran, dass eine geschuldete Steuer entrichtet wird, und dem Bemühen, den Steuerpflichtigen nicht für unbestimmte Zeit über diese Veranlagung im Ungewissen zu lassen, anstreben.

B.10. In der Auslegung des vorliegenden Rechtsprechungsorgans haben die fraglichen Bestimmungen jedoch unverhältnismäßige Folgen, insofern die Steuerverwaltung jedes Jahr eine neue Chance bekommen würde, die Einkünfte der vergangenen fünf Jahre systematisch zu untersuchen und zu besteuern, und zwar auch dann, wenn sie die Zeitspanne von 24 Monaten vorher bei Erhalt vorheriger ausländischer Informationen hat verstreichen lassen, wodurch der

Steuerpflichtige lange Zeit darüber im Ungewissen ist, ob er mit einer Steuernachforderung konfrontiert werden kann.

B.11. Die fraglichen Bestimmungen können jedoch auch anders ausgelegt werden.

Aus dem Wortlaut von Artikel 358 § 1 Nr. 2 und § 3 des EStGB 1992 geht nämlich hervor, dass die Steuerverwaltung nur eine Steuer (beziehungsweise Steuernachforderung) festlegen kann, insofern durch die aus dem Ausland erhaltenen Informationen oder durch die in Artikel 333/2 erwähnte Untersuchung infolge des Erhalts solcher Informationen « erwiesen wird », dass steuerpflichtige Einkünfte in Belgien nicht angegeben worden sind. Die Steuer (beziehungsweise Steuernachforderung) muss also immer aufgrund der aus dem Ausland erhaltenen Daten festgelegt werden (siehe bereits *Parl. Dok.*, Kammer, 1975-1976, Nr. 680/10, SS. 33 und 34). Es ist der Steuerverwaltung somit keineswegs erlaubt, anlässlich der aus dem Ausland erhaltenen Informationen die Einkünfte der vergangenen fünf (oder sieben) Jahre systematisch zu untersuchen und zu besteuern.

In ähnlichem Sinne ergibt sich aus Artikel 358 § 1 Nr. 2 und § 3 des EStGB 1992, dass die Steuer (beziehungsweise Steuernachforderung) und gegebenenfalls die Untersuchung, die ihr vorausgegangen ist, sich grundsätzlich auf das Steuerjahr, auf das sich die ausländischen Informationen beziehen, beschränken. Allerdings könnten die Informationen in Bezug auf ein einziges Steuerjahr gegebenenfalls Hinweise enthalten, die zu der Vermutung Anlass geben könnten, dass auch für andere Steuerjahre steuerpflichtige Einkünfte nicht angegeben worden sind (vgl. Kass., 17. Mai 2018, ECLI:BE:CASS:2018:ARR.20180517.8; 17. Februar 2022, F.20.0147.N; 31. März 2023, ECLI:BE:CASS:2023:ARR.20230331.1N.9). Deshalb könnten diese Informationen auch für diese anderen Steuerjahre eine Untersuchung und eine Steuer (beziehungsweise Steuernachforderung) aufgrund der in Rede stehenden Bestimmungen rechtfertigen, soweit die Untersuchung und die Steuer (beziehungsweise Steuernachforderung) jedoch nicht weiter als fünf (oder sieben) Jahre vor dem Jahr, in dem die ausländischen Informationen ans Licht gekommen sind, zurückreichen. Die in Rede stehenden Bestimmungen erlauben es der Steuerverwaltung aber nicht, in Bezug auf nicht angegebene Einkünfte aus den fünf (oder sieben) vergangenen Jahren, mit denen die aus den ausländischen Informationen erhaltenen Daten keinen Zusammenhang aufweisen, eine Untersuchung zu führen oder eine Steuer festzulegen.

Schließlich bestimmt Artikel 358 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 ausdrücklich, dass durch den « Erhalt » von Informationen aus dem Ausland oder durch die in Artikel 333/2 erwähnte Untersuchung infolge des « Erhalts » solcher Informationen « erwiesen wird », dass steuerpflichtige Einkünfte in Belgien nicht angegeben worden sind, was impliziert, dass die besondere Untersuchungs- und Veranlagungsfrist nur angewandt werden kann, insofern der Steuerverwaltung die nicht angegebenen Einkünfte noch nicht bekannt waren. Wenn diese Einkünfte der Steuerverwaltung bereits vorher bekannt waren oder bekannt gewesen sein mussten, etwa infolge vorheriger aus dem Ausland erhaltener Informationen, sind sie nicht durch die erhaltenen Daten erwiesen worden und können die in Rede stehenden Bestimmungen nicht zur Anwendung kommen.

Gegebenenfalls steht es dem Richter zu, unter Berücksichtigung der konkreten und faktischen Umstände des bei ihm anhängig gemachten Streitfalls über die Beweiskraft der aus dem Ausland erhaltenen Daten zu urteilen und zu bestimmen, wann die Verwaltung von diesen Daten Kenntnis erlangt hat.

B.12. In der in B.11 erwähnten Auslegung haben die in Rede stehenden Bestimmungen keine unverhältnismäßigen Folgen.

B.13. Dahin ausgelegt, dass die Steuerverwaltung die Einkünfte der fünf Jahre vor dem Jahr, in dem die ausländischen Informationen erhalten wurden, nicht systematisch untersuchen und besteuern kann und sie nicht untersuchen und besteuern kann, wenn sie die Zeitspanne von 24 Monaten vorher bei Erhalt vorheriger ausländischer Informationen hat verstreichen lassen, sind die fraglichen Bestimmungen vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Dahin ausgelegt, dass die Steuerverwaltung die Einkünfte der fünf Jahre vor dem Jahr, in dem die ausländischen Informationen erhalten wurden, systematisch untersuchen und besteuern kann, und zwar auch dann, wenn sie die Zeitspanne von 24 Monaten vorher bei Erhalt vorheriger ausländischer Informationen hat verstreichen lassen, verstoßen die Artikel 333/2 und 358 § 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Dahin ausgelegt, dass die Steuerverwaltung die Einkünfte der fünf Jahre vor dem Jahr, in dem die ausländischen Informationen erhalten wurden, nicht systematisch untersuchen und besteuern kann und sie nicht untersuchen und besteuern kann, wenn sie die Zeitspanne von 24 Monaten vorher bei Erhalt vorheriger ausländischer Informationen hat verstreichen lassen, verstoßen die Artikel 333/2 und 358 § 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 17. Juli 2025.

Der Kanzler,

Die vors. Richterin,

Nicolas Dupont

(gez.) Joséphine Moerman