



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 108/2025**  
**vom 17. Juli 2025**  
**Geschäftsverzeichnisnr. 8321**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 2017 bis 2019 geltenden Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Marche-en-Famenne.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem Präsidenten Pierre Nihoul, der vorsitzenden Richterin Joséphine Moerman, und den Richtern Thierry Giet, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 4. September 2024, dessen Ausfertigung am 10. September 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Marche-en-Famenne, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

1. « Verstößt Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Steuerjahre 2017 bis 2019 anwendbaren Fassung, dahin ausgelegt, dass der von Amts wegen gewährte Nachlass einerseits für Überschüsse von Steuergutschriften, Vorabzügen und Vorauszahlungen im Sinne von Artikel 304 § 2 und andererseits für Ermäßigungen infolge der Anwendung der Artikel 88, 131 bis 135, 138, 139, 145<sup>1</sup> bis 156, 257, 526 § 1 und 539 sowie regionale Steuerermäßigungen und Steuersenkungen gilt, nicht aber für Steuerermäßigungen infolge der Anwendung von Artikel 285 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (Pauschalanteil ausländischer Steuer) und/oder Artikel 19 des durch das Gesetz vom 14. April 1965 gebilligten, mit Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens, gegen den in den Artikeln 10 und 11 der koordinierten Verfassung verankerten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, indem ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied geschaffen wird zwischen Steuerpflichtigen, bei denen ein Überschuss von Mobiliensteuervorabzug vorliegt oder auf die die vorerwähnten Steuerermäßigungen nicht angewandt wurden, und

Steuerpflichtigen, bei denen der Pauschalanteil ausländischer Steuer nicht innerhalb der Frist von fünf Jahren im Sinne von Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 auf die letztendlich von diesen Steuerpflichtigen getragene Steuer angerechnet wird, während die mit dieser Bestimmung verfolgte Zielsetzung darin besteht, innerhalb dieser Frist von fünf Jahren den Nachlass des Mobiliensteuervorabzugs und der vorerwähnten Steuerermäßigungen zu erlauben, welche, was ihre Folgen betrifft, mit dem Pauschalanteil ausländischer Steuer vergleichbar sind, insofern deren Vorteil gewährt werden muss, ohne dass je nach der Art der Steuererhebung zu unterscheiden ist, weil sonst für die Steuerpflichtigen von einer nicht geschuldeten Steuerlast auszugehen ist? »;

2. « Verstößt der Gesetzgeber gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er es den Empfängern von Einkünften aus beweglichen Gütern französischen Ursprungs, insbesondere Dividenden, die durch Vermittlung eines (belgischen) Geldinstituts erhalten wurden, das den befreienden Mobiliensteuervorabzug einbehalten hat, ermöglicht, die Berechnung der im Widerspruch zu Artikel 19 des mit Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Einbehaltung berichtigen zu lassen und den Nachlass der zu viel erhaltenen Steuer zu bekommen innerhalb der ausdrücklich in Artikel 368 des EStGB 1992 vorgesehenen Frist von fünf Jahren, und es den Empfängern der gleichen Einkünfte aus beweglichen Gütern, die durch Vermittlung eines ausländischen (luxemburgischen) Geldinstituts erhalten wurden, das den belgischen befreienden Mobiliensteuervorabzug nicht einbehalten hat, die dazu gehalten waren, die erhaltenen Einkünfte in der Erklärung zur Steuer der natürlichen Personen anzugeben, nicht ermöglicht, den Vorteil einer gesetzlichen Grundlage in den Artikeln 376 ff. des EStGB 1992 oder in einer anderen Bestimmung zu genießen, die ihnen die Möglichkeit bietet, die Berichtigung der unter Verletzung von Artikel 19 des mit Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens entrichteten Steuer innerhalb derselben Frist von fünf Jahren zu bekommen, wobei sie vielmehr dazu gezwungen sind, innerhalb der in Artikel 366 des EStGB 1992 vorgesehenen ordentlichen Frist von sechs Monaten Widerspruch einzulegen? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

*In Bezug auf die Streitsache vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan und ihren Kontext*

B.1.1. Die fraglichen Bestimmungen beziehen sich auf die Artikel 368, 371 und 376 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der für die Steuerjahre 2017, 2018 und 2019 geltenden Fassung.

Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass sich die Streitsache auf die Situation von Personen bezieht, die Einkünfte aus beweglichen Gütern französischen Ursprungs durch Vermittlung eines ausländischen Geldinstituts erhalten, das den belgischen befreienden Mobiliensteuervorabzug nicht einbehalten hat.

Die klagenden Parteien vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan beantragen die Anrechnung des Pauschalanteils ausländischer Steuer gemäß Artikel 19 des am 10. März 1964 in Brüssel zwischen Belgien und Frankreich geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (nachstehend: Abkommen vom 10. März 1964) und gemäß Artikel 285 des EStGB 1992.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diese Hypothese.

B.1.2. Artikel 285 des EStGB 1992 bestimmt:

« In Bezug auf Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern und in Bezug auf die in Artikel 90 Absatz 1 Nr. 5 bis 7 erwähnten verschiedenen Einkünfte wird ein Pauschalanteil ausländischer Steuer auf die Steuer angerechnet, sofern diese Einkünfte im Ausland einer ähnlichen Steuer wie der Steuer der natürlichen Personen, der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der Gebietsfremden unterlagen und sofern dieses Kapitalvermögen und diese beweglichen Güter in Belgien zur Ausübung der Berufstätigkeit genutzt werden.

In Abweichung von Absatz 1 wird in Bezug auf Dividenden ein Pauschalanteil ausländischer Steuer nur angerechnet, wenn es sich um Dividenden handelt, die von Investmentgesellschaften bewilligt oder zuerkannt werden, und in dem Maße, wie feststeht, dass diese Dividenden aus Einkünften hervorgehen, die den in Absatz 1 und in Artikel 289 festgelegten Bedingungen entsprechen ».

B.1.3. Artikel 19 A.1 Absätze 1 und 2 des Abkommens vom 10. März 1964 bestimmt:

« La double imposition est évitée de la manière suivante :

A. En ce qui concerne la Belgique :

1. Les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 15, paragraphes 2 et 4, qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source et qui sont recueillis par des sociétés résidentes de la Belgique passibles de ce chef de l'impôt des sociétés sont, moyennant perception du précompte mobilier au taux normal sur leur montant net d'impôt

français, exonérés de l'impôt des sociétés et de l'impôt de distribution dans les conditions prévues par la législation interne belge.

Pour les revenus et produits visés à l'alinéa précédent qui sont recueillis par d'autres résidents de la Belgique ainsi que pour les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 16, paragraphe 1, qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source, l'impôt dû en Belgique sur leur montant net de retenue française sera diminué, d'une part, du précompte mobilier perçu au taux normal et, d'autre part, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 p. cent dudit montant net ».

Aus Artikel 19 Buchstabe A.1 zweiter Absatz des Abkommens vom 10. März 1964 geht hervor, dass « Belgien die Anrechnung eines Pauschalanteils ausländischer Steuer, deren Satz mindestens 15 Prozent des Nettobetrags der Einkünfte aus beweglichen Gütern entspricht, gewähren muss. [...] Daraus folgt, dass, insoweit dieses Abkommen Belgien verpflichtet, die Anrechnung eines Mindestpauschalanteils der ausländischen Steuer zu gewähren, interne belgische Rechtsvorschriften, die diese Ermäßigung von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig machen, keine Wirkung entfalten können » (Kass., 16. Juni 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170616.3).

#### *In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage*

B.2.1. Die erste Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf den Anwendungsbereich des Verfahrens des Nachlasses von Amts wegen gemäß Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992.

B.2.2. Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 bestimmt:

« Der Steuereinsammler oder der von ihm beauftragte Beamte gewährt ebenfalls von Amts wegen einen Nachlass für:

1. den in Artikel 304 § 2 erwähnten Überschuss der Steuergutschriften, Vorabzüge und Vorauszahlungen, sofern dieser Überschuss von der Verwaltung festgestellt wurde oder vom Steuerschuldner oder von seinem Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, der Verwaltung mitgeteilt wurde innerhalb fünf Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres, zu dem die Steuer gehört, auf die diese Steuergutschriften, Vorabzüge und Vorauszahlungen anrechenbar sind,

2. die aus der Anwendung der Artikel 88, 131 bis 135, 138, 139, 145<sup>1</sup> bis 156, 257, 526 § 1 und 539 hervorgehenden Ermäßigungen und die regionalen Steuerermäßigungen und

Steuersenkungen, sofern der zu diesen Ermäßigungen führende Umstand von der Verwaltung festgestellt wurde oder vom Steuerschuldner oder von seinem Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, der Verwaltung mitgeteilt wurde innerhalb fünf Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres, zu dem die Steuer gehört, auf die diese Ermäßigungen gewährt werden müssen ».

B.2.3. Die Möglichkeit, von Amts wegen einen Nachlass zu gewähren, wurde zunächst für Überbesteuerungen eingeführt, die aus einem materiellen Irrtum oder einer Doppelbesteuerung resultieren. Diese Möglichkeit ist gegenwärtig in Artikel 376 § 1 des EStGB 1992 geregelt und hat ihren Ursprung in Artikel 61 der am 15. Januar 1948 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuern, ergänzt durch das Gesetz vom 30. Mai 1949 « zur Festlegung außergewöhnlicher und interpretierender Maßnahmen bezüglich der direkten Steuern ».

In den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung heißt es:

« Le dégrèvement d'office est en effet une mesure d'ordre gracieux, purement administrative, contre laquelle il n'est organisé aucun recours en justice. L'intérêt supérieur d'une bonne administration exige en effet que les cotisations acquièrent un caractère définitif après l'expiration d'un délai suffisamment long pour permettre au contribuable de vérifier leur bien fondé et d'introduire dans ce délai une réclamation. Il ne faut pas que ces cotisations puissent, après l'expiration de ce délai, être contestée [sic], sous prétexte d'erreurs de quelque nature qu'elles soient. Mais, d'autre part, il convient d'accorder à l'administration le droit de réduire ou d'annuler en tout temps une cotisation qu'elle reconnaît être entachée d'erreur matérielle ou former double emploi avec une cotisation antérieure. Si l'impôt faisant l'objet d'une telle cotisation a déjà été payé, il faut que l'administration soit autorisée à le restituer; toutefois la stabilité des recettes budgétaires exige en ce cas qu'un délai soit fixé; l'article 2 porte ce délai à deux ans à partir de la date du paiement de l'impôt. Cette mesure permettra à l'administration d'atténuer dans une large mesure les rigueurs du principe de la forclusion » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1948-1949, Nr. 323, S. 4).

B.2.4. Durch das Gesetz vom 27. Juli 1953 « zur Einführung von Maßnahmen zur Beschleunigung der Eintreibung der direkten Steuern » (nachstehend: Gesetz vom 27. Juli 1953) hat der Gesetzgeber den Nachlass von Amts wegen für Überbesteuerungen, die auf einem materiellen Irrtum beruhen, unabhängig davon, ob er einem Verwaltungsbediensteten oder dem Steuerpflichtigen selbst anzulasten ist, ermöglicht, sodass « nunmehr, bevor auf die von der Verwaltung festgestellten Überbesteuerungen ein Nachlass von Amts wegen gewährt wird, nicht mehr zu ermitteln ist, ob der Grund dieser Überbesteuerungen ausschließlich einem Verwaltungsbediensteten oder ganz oder teilweise dem Steuerpflichtigen selbst anzulasten ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277, S. 5).

Zudem ermöglicht die Bestimmung die Erstattung von Amts wegen des Teils der an der Quelle erhobenen Steuern auf ihre Entlohnungen, der unter Berücksichtigung ihrer gesamten steuerpflichtigen Einkünfte des Jahres den Steuerbetrag übersteigt, den sie zu zahlen haben. « Diese zu viel erhobenen Beträge, die in der Regel auf Ereignisse im Laufe des Besteuerungszeitraums zurückzuführen sind (Arbeitslosigkeit, Pensionierung, Anstieg der Familienlasten usw.), werden normalerweise von Amts wegen von der Verwaltung vor Ablauf der Frist, die diesen Steuerpflichtigen gesetzt wird, um deren Erstattung im Wege eines ordentlichen Widerspruchs zu beantragen, zurückerstattet. Es kommt jedoch häufig vor, dass aus Gründen, die weder die Steuerpflichtigen noch die Verwaltungsbediensteten zu vertreten haben (verspäteter Eingang der von den Arbeitgebern zu erstellenden Lohnzettel, Ungenauigkeiten oder Auslassungen in diesen Unterlagen, Mehrarbeit in den Verwaltungsdiensten usw.), die Erstattung solcher zu viel erhobener Beträge nicht innerhalb der oben genannten Frist angeordnet wird und ohne ordentlichen Widerspruch später nicht mehr gewährt werden kann » (ebenda).

In der Begründung des Gesetzes vom 27. Juli 1953 heißt es:

« Le texte projeté tend donc à permettre au Ministre des Finances ou à son délégué d'accorder d'office, dans des cas réellement exceptionnels et dans un esprit d'humanité, le dégrèvement de surtaxes manifestes que le contribuable n'a pu faire constater et dégrever dans les délais normaux » (ebenda, S. 6).

B.2.5. Die Möglichkeit eines Nachlasses von Amts wegen bei den Steuerermäßigungen, die auf der Anwendung der Artikel des EStGB 1992 beruhen, die in Artikel 376 § 3 Nr. 2 des EStGB 1992 erwähnt sind, hat ihren Ursprung in Artikel 277 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 in der durch das Gesetz vom 4. August 1986 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen » in dieses Gesetzbuch eingefügten Fassung (nachstehend: Gesetz vom 4. August 1986). Die Tragweite dieser Bestimmung wurde sodann durch Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 21. Dezember 2013), danach durch Artikel 92 des Gesetzes vom 8. Mai 2014 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 infolge der Einführung der in Titel III/1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen erwähnten regionalen Zuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen, zur

Abänderung der Regeln im Bereich der Steuer der Gebietsfremden und zur Abänderung des Gesetzes vom 6. Januar 2014 über die Sechste Staatsreform in Bezug auf die in Artikel 78 der Verfassung erwähnten Angelegenheiten » erweitert.

B.2.6. In der Begründung des Gesetzes vom 4. August 1986 heißt es, dass es eines der Ziele des Gesetzgebers war, eine größere Rechtssicherheit zu gewährleisten, insbesondere « durch die Anwendung von Amts wegen von Steuerermäßigungen und Steuerabzügen, sofern die Verwaltung im Besitz der für ihre Berechnung notwendigen Elemente ist », und mit dem gleichen Ziel die Regel auszudehnen, die es dem Direktor der direkten Steuern ermöglicht, von Amts wegen einen Nachlass der Überschüsse der Vorabzüge und Vorauszahlungen in den « Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger Steuerermäßigungen erhalten kann, die nicht rechtzeitig beantragt wurden » zu gewähren (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310/1, SS. 5 und 23).

In der Begründung des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 heißt es:

« La volonté du législateur est essentiellement de créer la possibilité d’octroyer d’office les réductions d’impôt auxquelles le redevable avait droit dès l’origine, mais qui, pour une raison quelconque, ne lui avaient pas été accordées lors de l’établissement de l’imposition et qui, éventuellement par ignorance, n’avaient pas non plus été demandées par une réclamation régulière.

Dans un souci d’équité, l’adaptation de l’article 376, § 3, 2°, CIR 92, vise à élargir les réductions d’impôts susceptibles de donner lieu à un dégrèvement d’office » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, SS. 20 und 21).

B.3. Die Artikel 366 ff. des EStGB 1992 regeln ihrerseits das ordentliche Widerspruchsverfahren, das innerhalb einer Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach dem Datum der Versendung des Steuerbescheids, auf dem die Widerspruchsfrist vermerkt ist, oder nach dem Datum des Veranlagungsbescheids oder der Erhebung der Steuern auf andere Weise als per Heberolle eingeleitet werden muss (Artikel 371 des EStGB 1992).

B.4. Der Gerichtshof wird gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, insofern er keine Anwendung auf Personen findet, die eine Steuerermäßigung nach der Anrechnung des Pauschalanteils ausländischer Steuer, der in Artikel 285 desselben Gesetzbuches vorgesehen ist, oder direkt aufgrund der Anwendung von Artikel 19 des Abkommens vom 10. März 1964 erhalten könnten.

Das vorliegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zu dem Behandlungsunterschied zwischen diesen Personen und den Personen, die sich in den in Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 erwähnten Situationen befinden.

Die Personen der ersten Kategorie müssen, um den Betrag der festgelegten Steuer anzufechten, auf das in den Artikeln 366 ff. des EStGB 1992 erwähnte Widerspruchsverfahren zurückgreifen, sodass sie über die in Artikel 371 desselben Gesetzbuches erwähnte Frist von sechs Monaten verfügen. Hingegen muss der in Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 erwähnte Nachlass von Amts wegen innerhalb von fünf Jahren ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahrs gewährt werden.

B.5. 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.6.1. Wie in B.2.4 erwähnt, wollte der Gesetzgeber eine ausnahmsweise geltende Möglichkeit des Nachlasses von Amts wegen vorsehen. Er hat den Nachlass von Amts wegen für die Steuerpflichtigen eingeführt, die innerhalb der normalen Fristen die auf sie angewandte Überbesteuerung nicht haben feststellen und nachlassen lassen können. Diese Verfahren ist nicht dazu bestimmt, das gemeinrechtliche Widerspruchsverfahren zu ersetzen.

B.6.2. Wie in B.2.5 erwähnt, hat Artikel 376 § 3 Nr. 2 des EStGB 1992 seinen Ursprung im Gesetz vom 4. August 1986. Die Vorarbeiten zu diesem Gesetz zeigen, dass der Gesetzgeber die Absicht hatte, « die korrekte Erhebung von Steuern und anderen Abgaben der Behörden sicherzustellen » und « zugleich die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen, insbesondere durch eine bessere Information und ein besseres Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung [zu erhöhen] » (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310-2/2<sup>o</sup>, SS. 1 und 2).

Zu den zu diesem Zweck ergriffenen Maßnahmen zählte die Anwendung von Amts wegen von Steuerermäßigungen und Steuerabzügen, die durchführbar war, « sofern die Verwaltung im Besitz der für ihre Berechnung notwendigen Elemente ist » (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310/1, S. 5). Aus den Diskussionen über diese Bestimmung im Ausschuss der Kammer geht außerdem hervor, dass ein Vorschlag, um die Erstattung von Amts wegen von Ermäßigungen und Befreiungen, auf die der Interessehabende Anrecht hatte, die aber seiner Aufmerksamkeit entgangen waren oder von denen er keine Kenntnis hatte, zu ermöglichen, geprüft wurde, aber wegen Anwendungsproblemen nicht beschlossen wurde. Diesbezüglich wurde angemerkt, dass « eine Unterscheidung zwischen einer einfachen Anwendung des Gesetzes und der Anwendung unter Berücksichtigung einer tatsächlichen Situation, deren Vorliegen zu überprüfen wäre » vorgenommen werden sollte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1985-1986, Nr. 576/7, S. 104).

B.6.3. Die späteren Erweiterungen des Anwendungsbereiches der fraglichen Bestimmung haben sich ebenfalls auf Steuerermäßigungen bezogen, für die die für die Berechnung notwendigen Daten der Steuerverwaltung unabhängig von ihrer Mitteilung durch den Steuerpflichtigen bekannt sein können, da es das Bestreben des Gesetzgebers war, « die Möglichkeit zu schaffen, von Amts wegen die Steuerermäßigungen zu gewähren, auf die der Steuerpflichtige von Anfang an Anrecht hatte, die ihm aber aus irgendeinem Grund bei der Veranlagung nicht gewährt worden waren und die möglicherweise aus Unkenntnis auch nicht durch einen ordentlichen Widerspruch gefordert worden waren » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, S. 20). Die Ausgaben, die zu einer Steuerermäßigung berechtigen, sind nämlich für Berufstätige entstanden, die eine Bescheinigung für die Steuerverwaltung beibringen müssen.

B.6.4. Die Steuerermäßigung, die aus der Anrechnung des in Artikel 285 desselben Gesetzbuches vorgesehenen Pauschalanteils ausländischer Steuer oder direkt aus Artikel 19 des Abkommens vom 10. März 1964 resultiert und in deren Genuss die Personen kommen, die Einkünfte aus beweglichen Gütern französischen Ursprungs durch Vermittlung eines ausländischen Geldinstituts erhalten, das den belgischen befreienden Mobiliensteuervorabzug nicht einbehalten hat, unterscheidet sich vom Überschuss der in der fraglichen Bestimmung aufgezählten Steuergutschriften, Vorabzüge und Vorauszahlungen sowie Steuerermäßigungen insofern, als der Steuertatbestand der fraglichen Ermäßigung und die fraglichen Beträge der Steuerverwaltung nur durch die Erklärung des Steuerpflichtigen selbst bekannt sein können.

Diese Steuerermäßigung kann folglich nicht von Amts wegen von der Verwaltung gewährt werden.

Indem er den Nachlass von Amts wegen auf die Fälle beschränkt hat, die in Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 erwähnt sind, und ihn nicht auf Anträge, die auf anderen Gründen beruhen, ausgedehnt hat, wie die Steuerermäßigung, die aus der Anrechnung des Pauschalanteils ausländischer Steuer resultiert, hat der Gesetzgeber sich daher für ein objektives und sachdienliches Unterscheidungskriterium entschieden.

B.7.1. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob der Ausschluss der Steuerpflichtigen, die nicht die Anwendung des Pauschalanteils ausländischer Steuer in der in Artikel 371 des EStGB 1992 vorgesehenen Frist verlangt haben, von der Möglichkeit, einen Nachlass von Amts wegen zu erhalten, nicht zu unverhältnismäßigen Folgen für die betreffenden Steuerpflichtigen führt.

B.7.2. Wie in B.3 erwähnt, kann der Steuerpflichtige nach den Artikeln 366 ff. des EStGB 1992 aus jeglichem Grund eine administrative Beschwerde (den Widerspruch) gegen den Betrag der festgelegten Steuer einreichen. Dieser Widerspruch muss innerhalb einer Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach dem Datum der Versendung des Steuerbescheids, auf dem die Widerspruchsfrist vermerkt ist, so wie dieses Datum auf vorerwähntem Steuerbescheid angegeben ist, oder nach dem Datum des Veranlagungsbescheids oder der Erhebung der Steuern auf andere Weise als per Heberolle eingereicht werden (Artikel 371). Gegen den Beschluss über den Widerspruch kann sodann ein Rechtsmittel eingelegt werden. Alle Steuerpflichtigen verfügen daher über eine Frist von sechs Monaten, um die Daten zu überprüfen, die von der Steuerverwaltung berücksichtigt wurden und um gegebenenfalls Versäumnis oder eine Nachlässigkeit ihrerseits beim Ausfüllen ihrer Erklärung zu bemerken. Im vorliegenden Fall ist diese Frist nicht als unangemessen anzusehen, da die als Dividenden gezahlten Beträge, die der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung angeben soll, ihm grundsätzlich genau bekannt sind und er folglich in der Lage ist, schnell zu überprüfen, ob diese Beträge von der Verwaltung korrekt berücksichtigt wurden.

B.8. Artikel 376 § 3 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 ist vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

*In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage*

B.9. Die zweite Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf den Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Personen, die Einkünfte aus beweglichen Gütern französischen Ursprungs durch Vermittlung eines belgischen Geldinstituts erhalten, das den belgischen befreienden Mobiliensteuervorabzug einbehalten hat, und die den Steuerbetrag innerhalb der in Artikel 368 des EStGB 1992 vorgesehenen Frist von fünf Jahren berichtigen lassen können, und andererseits den Personen, die dieselbe Art von Einkünften durch Vermittlung eines ausländischen Geldinstituts erhalten, das den belgischen befreienden Mobiliensteuervorabzug nicht einbehalten hat, und die daher verpflichtet sind, die erhaltenen Einkünfte anzugeben, und, wenn sie den Steuerbetrag anfechten, einen Widerspruch innerhalb der in Artikel 371 des EStGB 1992 vorgesehenen Frist von sechs Monaten einzulegen.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diesen Fall.

B.10.1. Artikel 368 des EStGB 1992 bestimmt:

« In Ermangelung eines Bescheids über die Erhebung des Berufssteuervorabzugs und des Mobiliensteuervorabzugs auf andere Weise als per Heberolle verjährten Anträge auf Erstattung dieser Vorabzüge, die der Staatskasse zu Unrecht zugeführt wurden, in fünf Jahren ab dem ersten Januar des Jahres, in dem diese Vorabzüge gezahlt wurden ».

B.10.2. In den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung wurde dargelegt:

« Les précomptes ne sont pas, en règle, des impôts mais des modes de perception de l'impôt. En principe, ces précomptes sont perçus autrement que par rôle. Ce n'est qu'à défaut de paiement dans le délai de l'article 412, CIR 92, qu'un rôle est établi (article 304, alinéa 2, CIR 92).

Le redevable des précomptes professionnel et mobilier peut introduire une réclamation pour obtenir la restitution des montants payés indûment dans le délai visé à l'article 371, CIR 92, à savoir ' dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable (...) qui suit la date de l'avis (...) de perception des impôts perçus autrement que par rôle '.

La jurisprudence de la Cour de cassation a défini ce qu'il fallait entendre par ' perception '. C'est l'action de l'administration consistant dans la prise en recette de l'impôt admis à titre de paiement régulier et pour le montant admis par l'administration (voir ComIR 371/25).

À cet égard, la loi ne fait aucune distinction entre les impôts perçus autrement que par rôle et fait courir le délai de réclamation relatif à ces différents impôts à partir de la date à laquelle l'administration fait connaître le montant qui lui est dû.

À défaut d'avis de perception de la part de l'administration, le délai visé à l'article 371, CIR 92 ne commence pas à courir. Se pose alors la question de la prescription de l'action personnelle en restitution des précomptes professionnel et mobilier indûment versés à l'État.

[...]

Aussi, à daté du 1er janvier 2011, le délai de prescription de droit commun de dix ans est donc devenu applicable dès lors que selon l'article 2262*bis*, § 1er, alinéa 1er, C.Civ., la demande en restitution de précompte versé indûment doit être considérée comme une action personnelle.

Concrètement, cela signifie que la possibilité de demander une restitution de précompte pour le redevable continue d'exister pendant dix ans.

Or, dans ses arrêts n<sup>os</sup> 32/96, 75/97, 5/99, 85/2001, 42/2002, 64/2002, 37/2003, 1/2004, 86/2004, 127/2004, 165/2004, 170/2004, 153/2006, 90/2007, 122/2007, 124/2007 et 17/2008, la Cour Constitutionnelle a jugé ' qu'en soumettant à la prescription quinquennale les actions dirigées contre l'État, le législateur a pris une mesure en rapport avec le but poursuivi, qui est de permettre de clôturer les comptes de l'État dans un délai raisonnable. Il a en effet été considéré qu'une telle mesure était nécessaire parce qu'il faut que l'État puisse, à une époque déterminée, arrêter ses comptes : c'est une prescription d'ordre public et nécessaire du point de vue d'une bonne comptabilité. ' (Pasin., 1846, p. 287).

La Cour d'Appel de Gand estime également qu'il y a lieu de faire application du délai de prescription de cinq ans. Elle s'appuie sur un arrêt de la Cour de Cassation du 14 avril 2003, en vertu duquel une action à charge de l'autorité, basée sur un acte illicite, se prescrit par cinq ans, conformément à l'article 100, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 17 juillet 1991. La Cour de Cassation déclare dans cet arrêt que le délai de prescription de cinq ans ' vaut, en principe, pour toutes les créances à charge de l'État ' sauf, ' dispositions légales contraires '.

Aussi, l'article 368, CIR 92 a été rétabli afin de prévoir un délai spécifique de cinq ans pour introduire les [...] actions en restitution de précomptes professionnel et mobilier, lorsque ces précomptes n'ont pas été enrôlés et qu'aucun avis de perception n'a été envoyé par l'administration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1952/004, SS. 6 bis 8).

B.11. Der Gerichtshof wird gebeten, die Vereinbarkeit des Fehlens einer Möglichkeit zur Berichtigung des entrichteten Steuerbetrags nach Ablauf der in Artikel 371 vorgesehenen Frist von sechs Monaten in Artikel 368 des EStGB 1992, in den Artikeln 376 ff. desselben Gesetzbuches oder in « einer anderen Bestimmung [...], die [den Steuerpflichtigen] die Möglichkeit bietet, die Berichtigung der [...] entrichteten Steuer [...] zu bekommen » mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung zu prüfen.

B.12. 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.13. Artikel 368 des EStGB 1992 bezieht sich auf die Vorabzüge, die weder Gegenstand einer Eintragung in die Heberolle noch eines Veranlagungsbescheids noch einer Einnahmemeldung sind. Dieses Unterscheidungskriterium ist objektiv.

B.14. Die Steuerpflichtigen, denen, wie es im vorliegenden Fall zutrifft, ein Steuerbescheid, ein Veranlagungsbescheid oder eine Einnahmemeldung notifiziert wird, verfügen dadurch über genaue Informationen in Bezug auf die Beträge, die die Steuerverwaltung als geschuldet ansieht, sowie über die Rechtsmittel und Beschwerdefristen, sodass sie sofort in Kenntnis der Sachlage beurteilen können, ob es angebracht ist, einen Widerspruch einzulegen, und gegebenenfalls mit dessen Vorbereitung beginnen können. Hingegen werden den Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus beweglichen Gütern erhalten, die einem der in Artikel 368 des EStGB 1992 erwähnten Vorabzüge unterliegen, diese Informationen von der Steuerverwaltung nicht notifiziert. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber vernünftigerweise Ersteren auferlegen konnte, eine Beschwerde innerhalb der in Artikel 371 des EStGB 1992 vorgesehenen Frist von sechs Monaten einzureichen, und Letzteren, die Erstattungsklage innerhalb der in Artikel 368 desselben Gesetzbuches vorgesehenen Frist von fünf Jahren zu erheben.

B.15. Wie in B.7.2 erwähnt, hat die in Artikel 371 des EStGB 1992 erwähnte Frist von sechs Monaten keine unverhältnismäßigen Folgen.

B.16. Artikel 368 des EStGB 1992 ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 368 und 376 § 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

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

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul