



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 12/2025**  
**vom 30. Januar 2025**  
**Geschäftsverzeichnisnr. 8137**  
**AUSZUG**

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Luc Lavrysen und Pierre Nihoul, und den Richtern Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Luc Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 5. Dezember 2023, dessen Ausfertigung am 8. Januar 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 356 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, wenn diese Bestimmung dahin ausgelegt wird, dass

- eine Ersatzsteuer einschließlich einer Steuererhöhung dem Richter zur Gültigkeits- und Eintreibbarerklärung vorgelegt werden kann, wenn die ursprüngliche Veranlagung ganz oder teilweise für nichtig erklärt wurde, wobei diese Nichtigerklärung sich nicht nur auf die ursprünglich auferlegte Steuererhöhung beschränkt,

- während dies nicht möglich ist, wenn die ursprüngliche Veranlagung nur in Bezug auf die Steuererhöhung für nichtig erklärt wurde, sodass in dieser Situation keine Steuererhöhung zu Lasten des betreffenden Steuerpflichtigen mittels Vorlage einer Ersatzsteuer mehr für gültig und eintreibbar erklärt werden kann? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit dem durch die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung gewährleisteten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, insofern bei einer uneingeschränkten oder teilweisen Nichtigerklärung der ursprünglichen Veranlagung, wie in der Ausgangsstreitigkeit, die Verwaltung eine Ersatzsteuer einschließlich einer Steuererhöhung dem Richter vorlegen könne, während das nicht möglich sei, wenn nur die Steuererhöhung für nichtig erklärt worden sei.

B.2. Artikel 356 Absatz 1 des EStGB 1992 bestimmt:

« Wird gegen einen Beschluss des Generalberaters der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung oder des von ihm beauftragten Beamten vor Gericht Beschwerde eingereicht und erklärt der Richter die Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig, bleibt die Sache während sechs Monaten ab der gerichtlichen Entscheidung in der Liste eingetragen. Während dieser sechsmonatigen Frist, die die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen aussetzt, kann die Verwaltung dem Richter zu Lasten desselben Steuerschuldners und aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile wie die der ursprünglichen Steuer anhand eines Schriftsatzes eine Ersatzsteuer zur Beurteilung vorlegen ».

B.3. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage keine Antwort erfordere, da sie ausschließlich darauf abziele, vom Gerichtshof zu erfahren, wie die Wendung « aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile » im Sinne von Artikel 356 Absatz 1 des EStGB 1992 auszulegen sei.

Ferner beruhe die Vorabentscheidungsfrage auf einer Auslegung der in Frage stehenden Bestimmung, die offensichtlich falsch sei, und bedürfe auch aus diesem Grund keiner Antwort.

B.4. 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.

Es ist nicht erforderlich, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan sich anlässlich der Prüfung der Sachdienlichkeit der Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls bereits für eine bestimmte Auslegung der fraglichen Bestimmung entscheidet. Daher bedeutet der Umstand, dass sich das vorlegende Rechtsprechungsorgan die Auslegung der fraglichen Bestimmung in der Vorabentscheidungsfrage nicht zu eigen gemacht hat, nicht, dass diese Frage keiner Antwort bedarf.

B.5.1. Es obliegt in der Regel dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan, die Bestimmungen, die es anwendet, auszulegen, vorbehaltlich einer offensichtlich falschen Lesart der fraglichen Bestimmung.

B.5.2. Artikel 356 des EStGB 1992 sieht vor, dass die Ersatzsteuer aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile wie die der ursprünglichen Veranlagung vorgelegt wird. Mit denselben Veranlagungsbestandteilen sind alle positiven und negativen materiellen Elemente gemeint, die zur Festlegung der Besteuerungsgrundlage beitragen (siehe Kass., 20. Januar 2022, ECLI:BE:CASS:2022:ARR.20220120.1N.3).

Nach Ansicht der Berufungsklägerin in der Ausgangsstreitigkeit ist die Steuererhöhung kein Veranlagungsbestandteil, wodurch die Verwaltung dem Richter keine Ersatzsteuer in Anwendung von Artikel 356 des EStGB 1992 vorlegen könne, wenn nur die Steuererhöhung für nichtig erklärt worden sei.

Das vorlegende Rechtsprechungsorgan hat die Vorabentscheidungsfrage unter Zugrundelegung dieser Auslegung gestellt.

B.5.3. Diese Auslegung ist nicht offensichtlich falsch. Folglich prüft der Gerichtshof Artikel 356 des EStGB 1992 in der Auslegung, die dem Gerichtshof vom vorlegenden Rechtsprechungsorgan vorgelegt worden ist.

B.6.1. Wenn die ursprüngliche Veranlagung nur in Bezug auf die Steuererhöhung für nichtig erklärt wurde, kann in der vorgelegten Auslegung keine Steuererhöhung mehr zu Lasten des Steuerpflichtigen mittels einer Ersatzsteuer im Sinne von Artikel 356 des EStGB 1992 für gültig und eintreibbar erklärt werden. Der in Frage stehende Behandlungsunterschied zwischen

Steuerpflichtigen ergibt sich daher auch aus der Anwendbarkeit beziehungsweise Nichtanwendbarkeit des Verfahrens der Ersatzsteuer auf ihre Situation.

B.6.2. Der Behandlungsunterschied zwischen gewissen Kategorien von Personen, der sich aus der Anwendung unterschiedlicher Verfahrensregeln unter unterschiedlichen Umständen ergibt, ist an sich nicht diskriminierend. Es könnte nur eine Diskriminierung vorliegen, wenn der Behandlungsunterschied, der sich aus der Anwendung dieser Verfahrensregeln ergibt, zu einer unverhältnismäßigen Einschränkung der Rechte der betroffenen Personen führen würde.

B.6.3. Der Gerichtshof muss daher prüfen, ob die Möglichkeit für die Verwaltung, bei einer uneingeschränkten oder teilweisen Nichtigerklärung der ursprünglichen Veranlagung dem Richter eine Ersatzsteuer einschließlich einer Steuererhöhung vorzulegen, womöglich mit einer unverhältnismäßigen Beschränkung der Rechte der betreffenden Steuerpflichtigen verbunden ist.

B.7.1. Wie der Gerichtshof mit seiner Entscheidung Nr. 18/2019 vom 7. Februar 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.018) geurteilt hat, verfolgt der Gesetzgeber mit dem Verfahren der Ersatzsteuer ein doppeltes Ziel, indem er es der Steuerverwaltung nicht mehr gestattet, eine neue Steuer in die Heberolle einzutragen, wenn die ursprüngliche Veranlagung durch eine gerichtliche Entscheidung für ungültig erklärt wurde, es ihr aber in diesem Fall auferlegt, unmittelbar dem Richter, der die Ungültigerklärung vorgenommen hat, eine Ersatzsteuer vorzulegen.

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen einerseits die Interessen der Staatskasse gewahrt und die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet werden, indem er es verhindert hat, dass ein Steuerpflichtiger nur wegen eines Verfahrensfehlers, zu dem es beim Veranlagungsverfahren gekommen ist, der rechtmäßig geschuldete Steuer entgehen kann. Wenn die Steuer nach dem Gesetz geschuldet wird, stellt die Steuerfestlegung für die Verwaltung nämlich eine Pflicht dar, mit der die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet werden kann.

Andererseits hat der Gesetzgeber seit der Reform des Steuerverfahrens im Jahr 1999 darauf geachtet, das Steuerverfahren so weit wie möglich zu beschleunigen, damit die Veranlagung so schnell wie möglich endgültig wird, entweder zugunsten oder zuungunsten der Verwaltung.

Solche Ziele sind legitim.

B.7.2. Wie der Gerichtshof mit seinen Entscheiden Nrn. 53/2005 (ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.053), 82/2011 (ECLI:BE:GHCC:2011:ARR.082) und 18/2019 geurteilt hat, beschränkt das Verfahren der Ersatzsteuer im Sinne von Artikel 356 des EStGB 1992 die Rechte von Steuerpflichtigen, die ihre Einwände gegen die Ersatzsteuer vor dem Rechtsprechungsorgan, dem ihre Situation bereits bekannt ist, sofort geltend machen können, nicht auf unverhältnismäßige Weise.

Wenn die Streitsache beim Steuerrichter anhängig gemacht wird, war die ursprüngliche Veranlagung zuvor Gegenstand einer administrativen Beschwerde, sodass der Steuerpflichtige bereits die Gelegenheit hatte, seine Argumente zunächst vor dem Steuerdirektor und anschließend vor dem befassen Rechtsprechungsorgan geltend zu machen. Diesem Rechtsprechungsorgan sind die Akte und die Argumente der Parteien bekannt, und es hat die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt. Im Hinblick auf eine Beschleunigung und Rationalisierung des Verfahrens ist es gerechtfertigt, dass dasselbe Rechtsprechungsorgan schnell auch über die Ersatzsteuer urteilt, ohne dass erneut eine Verwaltungsphase durchlaufen werden muss. In diesem Zusammenhang obliegt es der Verwaltung, bei der kontradiktorischen Verhandlung, die vor dem Richter nach der Hinterlegung des Schriftsatzes über die Ersatzsteuer stattfindet, die für die Gültigerklärung der Ersatzsteuer durch den Richter erforderliche Rechtfertigung vorzulegen, einschließlich der etwaigen Steuererhöhung. Der betreffende Steuerpflichtige kann seine Argumente daher in einem kontradiktorischen Gerichtsverfahren vorbringen.

Außerdem ist die Festlegung einer Ersatzsteuer in den Fällen ausgeschlossen, in denen sich der Verstoß gegen die Gesetzesregel auf die Verjährungsfrist bezieht, und muss die Steuer zu Lasten desselben Steuerpflichtigen und aufgrund derselben Veranlagungsbestandteile oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile festgelegt werden. Letztere Einschränkung gewährleistet, dass die Verwaltung keine anderen Veranlagungsbestandteile mittels einer Ersatzsteuer anführen kann, und stellt somit eine wichtige Garantie für den Steuerpflichtigen dar.

B.7.3. Außerdem hat die Steuererhöhung, die nach Artikel 444 des EStGB 1992 bei Nichtabgabe oder unvollständiger oder unrichtiger Abgabe auferlegt werden kann, vorwiegend repressiven Charakter und ist sie folglich eine Sanktion strafrechtlicher Art im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (siehe die Entscheide Nrn. 61/2014, ECLI:BE:GHCC:2014:ARR.061, 7/2019, ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007, und 149/2022, ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.149, zur selben Qualifikation im Sinne von Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Europäischen Menschenrechtskonvention). In Bezug auf die Steuererhöhung kann der Richter eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsgewalt im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention durchführen. Der Richter kann somit prüfen, ob die Steuererhöhung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht gerechtfertigt ist und ob sie mit allen Gesetzesbestimmungen und allgemeinen Grundsätzen, die die Verwaltung beachten muss, unter anderem dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar ist.

B.8. Artikel 356 des EStGB 1992 in der vorgelegten Auslegung ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt 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 30. Januar 2025.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Luc Lavrysen