



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 43/2025**  
**vom 13. März 2025**  
**Geschäftsverzeichnisnr. 8202**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 368 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Wallonisch-Brabant.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, 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 Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 8. April 2024, dessen Ausfertigung am 17. April 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Wallonisch-Brabant folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 368 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, indem er einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen zwei Steuerpflichtigen herbeiführt, die sich in ähnlichen Situationen befinden und die mittels einer administrativen Beschwerde die Anwendung von Artikel 275<sup>5</sup> des EStGB 1992 beanspruchen, insofern der Steuerpflichtige, für den eine Eintragung in die Heberolle erfolgt ist und der den von ihm geforderten Berufssteuervorabzug gezahlt hat, über eine Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach der Versendung des Steuerbescheids verfügen würde, um eine Befreiung vom Berufssteuervorabzug geltend zu machen, während der Steuerpflichtige, der ebenfalls den Berufssteuervorabzug gezahlt hat, für den aber keine Eintragung in die Heberolle erfolgt ist, über eine Frist von fünf Jahren ab dem ersten Januar des Jahres, in dem diese Vorabzüge gezahlt wurden, verfügen würde, um die gleiche Beschwerde einzulegen? »;

« Verstößt Artikel 368 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und

Grundfreiheiten, indem er einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen zwei Steuerpflichtigen herbeiführt, die sich in ähnlichen Situationen befinden und die mittels einer administrativen Beschwerde die Anwendung von Artikel 275<sup>5</sup> des EStGB 1992 beanspruchen, insofern der Steuerpflichtige, für den eine Eintragung in die Heberolle erfolgt ist und der den von ihm geforderten Berufssteuervorabzug gezahlt hat, über eine Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach der Versendung des Steuerbescheids verfügen würde, um eine Beschwerde einzureichen, während der Steuerpflichtige, der ebenfalls den Berufssteuervorabzug gezahlt hat, für den aber keine Eintragung in die Heberolle erfolgt ist, über eine Frist von fünf Jahren ab dem ersten Januar des Jahres, in dem dieser Vorabzug gezahlt wurde, verfügen würde, um die gleiche Beschwerde einzulegen, wobei die Steuerverwaltung in Anwendung von Artikel 354 Absatz 4 des EStGB 1992 über eine Ermessensbefugnis verfügt, was den Zeitpunkt betrifft, zu dem sie beschließt, die Eintragung in die Heberolle vorzunehmen? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zu der Vereinbarkeit von Artikel 368 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem er einen Behandlungsunterschied herbeiführt unter den Steuerpflichtigen, die, nachdem sie der Staatskasse den Berufssteuervorabzug zugeführt haben, aufgrund von Artikel 275<sup>5</sup> des EStGB 1992 die Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wegen Schicht- oder Nachtarbeit in der Form der Erstattung beantragen, je nachdem, ob diese Steuerpflichtigen Gegenstand einer Eintragung in die Heberolle waren oder nicht. Im erstgenannten Fall verfügt der Steuerpflichtige über eine Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach der Versendung des Steuerbescheids, um zwecks Beantragung dieser Befreiung eine administrative Beschwerde einzulegen, während im zweiten Fall der Steuerpflichtige über eine Frist von fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres, in dem diese Vorabzüge gezahlt wurden, verfügt, um die gleiche Beschwerde einzulegen (erste Vorabentscheidungsfrage). Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof ebenfalls zur Vereinbarkeit dieses Behandlungsunterschieds mit den vorerwähnten Referenznormen sowie mit Artikel 170 der Verfassung in Anbetracht dessen, dass « die Steuerverwaltung in Anwendung von Artikel 354 Absatz 4 des EStGB 1992 über eine

Ermessensbefugnis verfügt, was den Zeitpunkt betrifft, zu dem sie beschließt, die Eintragung in die Heberolle vorzunehmen » (zweite Vorabentscheidungsfrage).

B.2. Artikel 368 des EStGB 1992 in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung 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 ».

Artikel 371 des EStGB 1992 in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung, bestimmt:

« Widersprüche müssen mit Gründen versehen sein und zur Vermeidung des Verfalls 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.

In dem in Artikel 302 Absatz 2 erwähnten Fall läuft die Frist ab dem Datum, an dem der Steuerbescheid dem Steuerpflichtigen anhand eines Verfahrens, bei dem Informatiktechniken verwendet werden, zur Verfügung gestellt worden ist.

Wird ein Widerspruch per Einschreiben eingelegt, gilt das Datum des Poststempels auf dem Versendungsnachweis als Datum der Einlegung ».

B.3. Artikel 275<sup>5</sup> des EStGB 1992 sieht für Unternehmen, in denen Schicht- oder Nacharbeit geleistet wird, eine teilweise Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs vor, das heißt des Vorschusses, den Arbeitgeber in Bezug auf die Steuer auf das Berufseinkommen von Arbeitnehmern einbehalten.

Diese Maßnahme zielt darauf ab, die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen, in denen Schicht- oder Nacharbeit geleistet wird, zu stärken und die Position bestimmter Zielgruppen auf dem Arbeitsmarkt zu verbessern, indem ein Ausgleich für die zusätzlichen Kosten, die mit Schicht- oder Nacharbeit verbunden sind, eingeführt wird (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1767/001, S. 17; 2005-2006, DOC 51-2128/001, S. 60).

Nach Artikel 275<sup>5</sup> § 1 des EStGB 1992 in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung werden Unternehmen, in denen Schicht- oder Nachtarbeit geleistet wird und die eine Schichtzulage zahlen oder zuerkennen und Schuldner des Berufssteuervorabzugs auf diese Zulage sind, davon befreit, der Staatskasse einen Berufssteuervorabzugsbetrag zuzuführen, der 22,8 % der steuerpflichtigen Entlohnungen aller betreffenden Arbeitnehmer, Schichtzulagen einbegriffen, entspricht, unter der Bedingung, dass sie die Gesamtheit des vorerwähnten Vorabzugs auf diese Entlohnungen und Zulagen einbehalten. Um die Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs zu erhalten, muss der Arbeitgeber bei seiner Erklärung zum Berufssteuervorabzug den Nachweis erbringen, dass die Arbeitnehmer, für die die Befreiung beantragt wird, in dem Zeitraum, auf den diese Erklärung sich bezieht, Schicht- oder Nachtarbeit verrichtet haben. Die Befreiung wird nur für Arbeitnehmer bewilligt, die gemäß der Arbeitsregelung, der sie unterliegen, in dem Monat, für den der Vorteil beantragt wird, während mindestens eines Drittels ihrer Arbeitszeit Schicht- oder Nachtarbeit verrichtet haben.

B.4. Im Prinzip muss ein Arbeitgeber, der die Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wegen Schicht- oder Nachtarbeit erhalten möchte, sich bei der Erklärung zum Berufssteuervorabzug darauf berufen. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Arbeitgeber in dem Fall, dass er sich zu dem Zeitpunkt nicht auf die Befreiung berufen und der Staatskasse den Berufssteuervorabzug zugeführt hat, noch eine Beschwerde bei der Steuerverwaltung einreichen kann, um die Befreiung und demzufolge die Erstattung des Vorabzugs zu erhalten. Dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zufolge unterliegt diese administrative Beschwerde einer unterschiedlichen Frist je nachdem, ob der Arbeitgeber Gegenstand einer Eintragung in die Heberolle war oder nicht; im erstgenannten Fall verfügt der Arbeitgeber über eine Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach dem Datum der Versendung des Steuerbescheids, um den Widerspruch einzulegen (Artikel 371 des EStGB 1992), während er im zweiten Fall über eine Frist von fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres, in dem diese Vorabzüge gezahlt wurden, verfügt, um die gleiche Beschwerde einzulegen (Artikel 368 des EStGB 1992).

B.5. Artikel 368 des EStGB 1992 sieht vor, dass Anträge auf Erstattung des Berufssteuervorabzugs und des Mobiliensteuervorabzugs, die der Staatskasse zu Unrecht zugeführt wurden, in fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres, in dem diese Vorabzüge gezahlt wurden, verjähren.

Wenn die der Staatskasse zu Unrecht zugeführten Vorabzüge nicht in die Heberolle eingetragen wurden und keine Einnahmemeldung erfolgt ist, gibt es keine Verwaltungsentscheidung, die Gegenstand eines Widerspruchs sein könnte. In einem solchen Fall findet die Regel, der zufolge vom Steuerschuldner gegen die Steuerverwaltung erhobene Klagen « nur angenommen [werden], wenn der Kläger vorher die durch oder aufgrund des Gesetzes organisierte administrative Beschwerde eingereicht hat » (Artikel 1385<sup>undecies</sup> des Gerichtsgesetzbuches) somit keine Anwendung (Kass., 21. Dezember 2023, ECLI:BE:CASS:2023:ARR.20231221.1N.9). Daraus ergibt sich, dass der Steuerschuldner direkt vor Gericht klagen kann, ohne vorher einen Widerspruch einzulegen, und dass diese gerichtliche Klage innerhalb der vorerwähnten Frist von fünf Jahren einzureichen ist.

Demzufolge sieht Artikel 368 des EStGB 1992 im Gegensatz zum Standpunkt des vorliegenden Rechtsprechungsorgans keine Frist für die Einreichung einer Beschwerde bei der Verwaltung vor, sondern eine Verjährungsfrist von fünf Jahren für die Erhebung einer gerichtlichen Klage.

Der Gerichtshof beantwortet die Vorabentscheidungsfragen unter Berücksichtigung dieser Präzisierung.

B.6.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung.

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.6.2. 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

Diese Bestimmung ist Ausdruck des Legalitätsprinzips in Steuersachen, das es erfordert, dass die wesentlichen Elemente der Steuer grundsätzlich durch Gesetz festgelegt werden, damit keinerlei Steuer ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter zum Ausdruck gebracht wird, erhoben werden kann. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz sowie die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.6.3. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.7.1. Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet das Recht auf gerichtliches Gehör in Streitigkeiten in Bezug auf zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen und die Feststellung der Stichhaltigkeit einer strafrechtlichen Anklage.

Diese Bestimmung findet keine Anwendung auf nicht strafrechtliche Steuerstreitigkeiten (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini gegen Italien*, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998), aber das Recht auf gerichtliches Gehör wird auch von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz gewährleistet.

Das Recht auf gerichtliches Gehör kann Zulässigkeitsbedingungen unterliegen. Diese Bedingungen dürfen allerdings nicht dazu führen, dass dieses Recht dergestalt eingeschränkt wird, dass seine Substanz angetastet wird. Dies wäre der Fall, wenn die Einschränkungen kein rechtmäßiges Ziel verfolgen oder wenn es zwischen den eingesetzten Mitteln und dem angestrebten Ziel keinen vernünftigen Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit gibt. Die Vereinbarkeit solcher Einschränkungen mit dem Recht auf gerichtliches Gehör hängt von den besonderen Aspekten des fraglichen Verfahrens ab und wird im Lichte des Verfahrens insgesamt beurteilt (EuGHMR, 24. Februar 2009, *L'Erablière A.S.B.L. gegen Belgien*, ECLI:CE:ECHR:2009:0224JUD004923007, § 36; 17. Juli 2018, *Ronald Vermeulen gegen Belgien*, ECLI:CE:ECHR:2018:0717JUD000547506, § 58).

Die betreffenden Regeln dürfen jedoch nicht dazu führen, dass die Rechtsuchenden daran gehindert werden, die verfügbaren Rechtsbehelfe geltend zu machen. « Das Recht auf Zugang zu Gerichten wird in der Tat beeinträchtigt, wenn seine Regelung nicht mehr den Zielen der Rechtssicherheit und der geordneten Rechtspflege dient und eine Art Schranke bildet, die den Rechtsuchenden daran hindert, seinen Streitfall zur Sache durch das zuständige Rechtsprechungsorgan beurteilen zu lassen » (EuGHMR, 13. Januar 2011, *Evaggelou gegen Griechenland*, ECLI:CE:ECHR:2011:0113JUD004407807, § 19).

B.8. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich darauf, ob die Verwaltung dem Steuerschuldner einen Steuerbescheid oder eine Einnahmemeldung zugesandt hat oder nicht.

In Anbetracht der Zielsetzung, die darin besteht, dass der Staat in der Lage sein muss, seine Rechnungen innerhalb einer angemessenen Frist von dem Zeitpunkt an, zu dem die Steuer in die Heberolle eingetragen wurde und dem Steuerschuldner eine Notifizierung zugegangen ist, abzuschließen, ist es sachlich gerechtfertigt, dass dem Steuerschuldner für die Einreichung eines Widerspruchs eine bestimmte, auf der Grundlage dieser Notifizierung berechnete Frist gesetzt wird, und zwar im vorliegenden Fall sechs Monate 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.

Wenn der Steuerschuldner den Berufssteuervorabzug freiwillig entrichtet und von der Verwaltung keine Notifizierung erhält, gibt es keine Entscheidung, die Gegenstand eines Widerspruchs sein könnte, weshalb keine Beschwerdefrist einsetzen könnte. Im letztgenannten Fall hat der Steuerschuldner nur der fünfjährigen Verjährung Rechnung zu tragen, die für Anträge auf Erstattung der Vorabzüge, die der Staatskasse zu Unrecht zugeführt wurden, gilt.

B.9. Der Umstand, dass in der dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan unterbreiteten Sache der Steuerschuldner Zahlungserleichterungen genossen hat, die ihm von der Steuerverwaltung im Rahmen der mit der COVID-19-Pandemie verbundenen Krise gewährt wurden, wodurch die Eintragung des Berufssteuervorabzugs in die Heberolle durch die Steuerverwaltung zu erklären ist, führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung. Da die Steuer in die Heberolle eingetragen wurde, ist es sachlich gerechtfertigt, dass – ungeachtet des

Grundes der Eintragung in die Heberolle – die Notifizierung dieser Eintragung in die Heberolle eine Frist für die Einreichung eines Widerspruchs einsetzen lässt.

B.10. Der Behandlungsunterschied führt nicht zu einer unverhältnismäßigen Einschränkung der Rechte der betreffenden Personen, da der Schuldner des Berufssteuervorabzugs über eine Frist von sechs Monaten verfügt, um die in die Heberolle eingetragene Veranlagung anzufechten, wobei diese Frist als ausreichend anzusehen ist.

B.11. Der Gerichtshof hat noch zu prüfen, ob der Behandlungsunterschied mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf gerichtliches Gehör und mit Artikel 170 der Verfassung vereinbar ist.

B.12. Artikel 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches verpflichtet den Steuerschuldner dazu, vorher die durch oder aufgrund des Gesetzes organisierte administrative Beschwerde einzureichen, ehe er in den betreffenden Streitfällen eine gerichtliche Klage gegen die Steuerverwaltung erhebt.

Wie der Gerichtshof bereits geurteilt hat (Entscheid Nr. 137/2020 vom 15. Oktober 2020, ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.137, B.7), kann der Gesetzgeber aus der Einlegung einer vorherigen Beschwerde eine Zulässigkeitsbedingung für die Klage vor den Gerichtshöfen und Gerichten machen.

In Anbetracht des in B.8 bis B.10 Erwähnten führt die fragliche Bestimmung nicht zu einer unverhältnismäßigen Beeinträchtigung des Rechtes der betreffenden Steuerschuldner auf gerichtliches Gehör.

B.13. Das in Artikel 170 § 1 der Verfassung verankerte Legalitätsprinzip in Steuersachen steht nicht dem entgegen, dass der Steuerverwaltung eine beschränkte Ermessensbefugnis eingeräumt wird, was den Zeitpunkt der Eintragung der Steuer in die Heberolle betrifft.

Im vorliegenden Fall zeigt es sich nicht, dass der Spielraum, über den die Steuerverwaltung in diesem Bereich verfügen würde, in Anbetracht des Artikels 354 des EStGB 1992, der die Fristen festsetzt, innerhalb deren die Steuer bei verspäteter Einreichung der Steuererklärung festgelegt werden kann, übermäßig wäre.

B.14. Artikel 368 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 371 des EStGB 1992 ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf gerichtliches Gehör.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 368 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Verbindung mit Artikel 371 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf gerichtliches Gehör.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 13. März 2025.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul