



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 90/2025**  
**vom 19. Juni 2025**  
**Geschäftsverzeichnismr. 8251**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus der vorsitzenden Richterin Joséphine Moerman, dem vorsitzenden Richter Thierry Giet, und den Richtern Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Frank Meersschaut, unter dem Vorsitz der Richterin Joséphine Moerman,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 18. Juni 2024, dessen Ausfertigung am 28. Juni 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung, in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992, gegen das in Artikel 170 der Verfassung verankerte Legalitätsprinzip, insofern die Anwendung von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 von der Ermessensbefugnis des Veranlagungsbeamten abhängig ist, der in Anwendung von Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 nach freiem Ermessen beschließen kann, auf einen Steuerzuschlag in Höhe von 10 % zu verzichten oder nicht, und dementsprechend nach freiem Ermessen bestimmen kann, ob eine Steuerschuld entsteht oder nicht?

2. Verstößt Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung, in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992, gegen den in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem diese Bestimmungen Steuerpflichtige, die sich in der gleichen Situation befinden, unterschiedlich

behandeln, je nachdem, ob der Veranlagungsbeamte von seiner Ermessensbefugnis Gebrauch macht, auf den Steuerzuschlag in Höhe von 10 % für einen Steuerpflichtigen, der in gutem Glauben einen ersten Verstoß begangen hat, zu verzichten, da

- ein Steuerpflichtiger, bei dem der Veranlagungsbeamte beschließt, aufgrund seiner Ermessensbefugnis nicht auf den Steuerzuschlag in Höhe von 10 % zu verzichten, der in Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 enthaltenen Abzugsbeschränkung unterliegt und die Steuer schulden wird,

- während ein Steuerpflichtiger, bei dem der Veranlagungsbeamte beschließt, aufgrund seiner Ermessensbefugnis auf den Steuerzuschlag in Höhe von 10 % zu verzichten, nicht der in Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 enthaltenen Abzugsbeschränkung unterliegt und keine bzw. eine geringere Steuer schulden wird?

3. Verstößt Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung, in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992, gegen den Gleichheitsgrundsatz im Sinne der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, indem in Anbetracht dessen, dass die in Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 vorgesehene Abzugsbeschränkung eine repressive und abschreckende Wirkung hat und uneingeschränkt und automatisch Anwendung findet, ungeachtet der Gut- oder Bösgläubigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen, es dem Richter nicht möglich ist, die automatische Anwendung von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 unter Berücksichtigung des individuellen Zustands des Steuerpflichtigen sowie unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu mildern und zu beurteilen, ob die automatische Anwendung von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 infolge der effektiven Anwendung eines Steuerzuschlags in Höhe von mindestens 10 % nicht in einem Missverhältnis zur Schwere des Verstoßes steht? ».

(...)

### III. *In rechte*

(...)

#### *In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen*

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung,

Artikel 207 des EStGB 1992 sieht den Abzug bestimmter Einkünfte und der vorherigen Verluste vom steuerpflichtigen Gewinn vor. Absatz 7 dieses Artikels sieht in der auf das

Steuerjahr 2019 anwendbaren Fassung vor, dass unter bestimmten Voraussetzungen eine Abzugsbeschränkung in Höhe des Teils des Ergebnisses gilt, den der Steuerpflichtige nicht, nicht rechtzeitig, unvollständig oder nicht richtig erklärt hat, wenn die Steuerverwaltung einen Steuerzuschlag in Höhe von mindestens 10 % effektiv anwendet. Von dem berichtigten Ergebnis dürfen grundsätzlich nicht die verfügbaren Steuerabzüge abgezogen werden.

B.1.2. In der auf das Steuerjahr 2019 anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 207 Absätze 1 und 7 des EStGB 1992:

« Die in den Artikeln 199 bis 206, 536 und 543 erwähnten Abzüge werden wie folgt von den Gewinnen des Besteuerungszeitraums abgezogen.

[...]

Keiner dieser Abzüge noch ein Ausgleich des Verlusts des Besteuerungszeitraums darf auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden, [...] für den eine in Artikel 346 erwähnte Berichtigung der Erklärung oder eine in Artikel 351 erwähnte Veranlagung von Amts wegen durchgeführt wird, für die die in Artikel 444 erwähnten Steuerzuschläge zu einem Satz von mindestens 10 Prozent tatsächlich angewandt werden, im letzten Fall mit Ausnahme der gemäß Artikel 205 § 2 abzugsfähigen Einkünfte ».

Artikel 346 des EStGB 1992 sieht vor, dass die Steuerverwaltung die Einkünfte und andere Angaben, die der Steuerpflichtige in einer Erklärung angegeben hat, berichtigen kann. Die Steuerverwaltung muss den Steuerpflichtigen von der Berichtigung der Erklärung in Kenntnis setzen und die Gründe mitteilen, die nach ihrer Auffassung die Berichtigung rechtfertigen.

B.1.3. Die Wortfolge « für den eine in Artikel 346 erwähnte Berichtigung der Erklärung oder eine in Artikel 351 erwähnte Veranlagung von Amts wegen durchgeführt wird, für die die in Artikel 444 erwähnten Steuerzuschläge zu einem Satz von mindestens 10 Prozent tatsächlich angewandt werden, im letzten Fall mit Ausnahme der gemäß Artikel 205 § 2 abzugsfähigen Einkünfte » wurde in Artikel 207 Absatz 2 (nunmehr Absatz 7) des EStGB 1992 eingefügt durch Artikel 53 Nr. 4 des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 « zur Reform der Gesellschaftssteuer », der ab dem Steuerjahr 2019 anwendbar ist (Artikel 86 Buchstabe A desselben Gesetzes).

Diese Maßnahme wurde in den Vorarbeiten wie folgt gerechtfertigt:

« Deze bepaling vervolledigt het huidige artikel 207, tweede lid, WIB 92, (dat zevende lid werd) teneinde de daadwerkelijke aanslag volgend op belastingcontroles te verzekeren.

Om de vennootschappen aan te sporen hun aangifteplichten correct te vervullen, zal er, met uitzondering van de DBI-af trek voor het jaar zelf, voortaan geen fiscale aftrek meer worden toegestaan (dit geldt ook voor de verliezen van het boekjaar zelf), op de verhogingen van de belastbare grondslag die worden vastgesteld na een belastingcontrole (minimale belastbare grondslag). Deze maatregel beoogt eveneens om een grotere fiscale eenvormigheid te bekomen (‘ *compliance* ’).

Deze bepaling zal evenwel slechts worden toegepast in geval van effectieve toepassing van de in artikel 444, WIB 92 vermelde belastingverhogingen tegen eenzelfde of een hoger percentage dan 10 pct.

De effectieve belasting, zonder aftrek van aftrekbare elementen, op verhogingen van de belastbare grondslag zal van toepassing worden indien een belastingverhoging effectief wordt toegepast. In de gevallen waar een belastingverhoging van 10 pct. van toepassing is, maar deze niet effectief wordt toegepast (bij ontstentenis van kwade trouw), zal de maatregel geen toepassing vinden indien het een eerste overtreding betreft.

In de andere gevallen zal er steeds effectief belasting dienen te worden betaald door de belastingplichtige.

De bepaling in ontwerp zal dus steeds van toepassing zijn in geval van fraude, het tarief van de belastingverhogingen bedraagt in dat geval immers altijd minstens 50 pct. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, SS. 94 und 95).

B.1.4. Der Inhalt von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 wurde auf Artikel 206/3 § 1 desselben Gesetzbuches übertragen durch die Artikel 12 und 15 Buchstabe *c*) des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, SS. 15 und 16), die ab dem Steuerjahr 2022 anwendbar sind (Artikel 23 desselben Gesetzes).

Diese Änderung wirkt sich nicht auf die Prüfung der Vorabentscheidungsfragen aus.

B.2.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf die Situation, in der die Steuerverwaltung einen Steuerzuschlag von 10 % bei einem Erstverstoß wegen einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung ohne Steuerhinterziehungsabsicht gemäß Artikel 444 Absatz 1 des EStGB 1992 effektiv anwendet und von der Möglichkeit des

Verzichts auf den Steuerzuschlag bei Fehlen von Bösgläubigkeit im Sinne von Absatz 2 dieses Artikels keinen Gebrauch macht.

B.2.2. Artikel 444 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung bestimmt:

« Bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung der Erklärung oder im Falle einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung werden die auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuern, die vor Anrechnung der Vorabzüge, der Steuergutschriften, des Pauschalanteils ausländischer Steuer und der Vorauszahlungen festgelegt werden, um einen Steuerzuschlag erhöht, der je nach Art und Schwere des Verstoßes gemäß einer Tabelle festgelegt wird, deren Staffelung vom König bestimmt wird, und der zwischen 10 Prozent und 200 Prozent der Steuern liegt, die auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldet werden.

Liegt keine Bösgläubigkeit vor, kann von dem 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag abgesehen werden.

Der Gesamtbetrag der auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuern und der Steuerzuschläge darf nicht höher sein als der Betrag der nicht angegebenen Einkünfte.

Der Zuschlag wird nur angewandt, wenn die nicht angegebenen Einkünfte 2.500 EUR erreichen.

Kein Steuerzuschlag wird angewandt, wenn verschleierte Gewinne wie in den Artikeln 219 und 233 Absatz 2 erwähnt unter den in Artikel 219 Absatz 4 erwähnten Bedingungen in einem späteren Geschäftsjahr als dem Geschäftsjahr, in dem der Gewinn erzielt wurde, wieder in der Buchhaltung ausgewiesen werden ».

B.2.3. Die in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Tabelle der Steuerzuschläge im Falle einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung wurde durch Artikel 226 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 « zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » (nachstehend: KE/EStGB 1992) wie folgt festgelegt:

	Art der Verstöße	Zuschläge
A.	Unvollständige oder unrichtige Erklärung aus Gründen, die unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen sind:	Entfällt
B.	Unvollständige oder unrichtige Erklärung ohne Steuerhinterziehungsabsicht: - erster Verstoß (ohne Berücksichtigung der in vorstehendem Buchstaben A erwähnten Fälle): - zweiter Verstoß: - dritter Verstoß: Ab dem vierten Verstoß werden Verstöße dieser Art nachstehendem Buchstaben C zugeordnet und entsprechend geahndet.	10 Prozent 20 Prozent 30 Prozent

C.	Unvollständige oder unrichtige Erklärung mit Steuerhinterziehungsabsicht: - erster Verstoß: - zweiter Verstoß: - dritter Verstoß und folgende Verstöße:	50 Prozent 100 Prozent 200 Prozent
D.	Unvollständige oder unrichtige Erklärung verbunden mit einer Fälschung oder dem Gebrauch gefälschter Urkunden oder verbunden mit einer Bestechung oder dem Versuch einer Bestechung eines Beamten: in allen Fällen:	200 Prozent

*In Bezug auf die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsfragen*

B.3.1. Der Ministerrat führt an, dass die erste und die zweite Vorabentscheidungsfrage teilweise unzulässig seien, da der Steuerpflichtige kein Interesse an der Prüfung von Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 habe.

B.3.2. 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.3.3. Aus den Vorabentscheidungsfragen folgt, dass der Gerichtshof ersucht wird, sich zur Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung im Sinne von Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches zu äußern.

B.3.4. Auf Grundlage des Vorlageentscheids kann nicht geschlossen werden, dass die Antwort auf die Vorabentscheidungsfragen für die Lösung der Ausgangsstreitigkeit offensichtlich ohne Nutzen ist. Eine bejahende Antwort des Gerichtshofs könnte nämlich Folgen für die Veranlagung zur Gesellschaftssteuer haben, die der Berufungskläger in der Ausgangsstreitigkeit für das Steuerjahr 2019 schuldet. Im Übrigen ist der Ministerrat nicht befugt, den Inhalt von Vorabentscheidungsfragen abzuändern.

B.3.5. Der Gerichtshof verwirft die Einrede.

*In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage*

B.4. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vernehmen, ob Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches vereinbar ist mit Artikel 170 der Verfassung, insofern die Steuerverwaltung nach freiem Ermessen beschließen kann, auf einen Steuerzuschlag in Höhe von 10 % zu verzichten oder nicht, und dementsprechend nach freiem Ermessen bestimmen kann, ob eine Steuerschuld entsteht.

B.5.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

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

B.5.2. Aus dieser Bestimmung geht hervor, dass die wesentlichen Bestandteile einer jeden Steuer, die zugunsten der Föderalbehörde eingeführt wird, grundsätzlich durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung festgelegt werden müssen und dass diese Elemente anhand von präzisen, unzweideutigen und deutlichen Begriffen im Gesetz angeführt sein müssen.

Zu den wesentlichen Bestandteilen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.5.3. Das Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten setzt folglich voraus, dass der Gesetzgeber anhand eines ausreichend deutlichen, genauen und unzweideutigen Wortlauts festlegt, welche Verrichtungen der Steuer unterliegen, sodass einerseits jeder - notfalls nach angemessener Beratung - im gegebenen Kontext in angemessenem Umfang die steuerlichen Folgen seines Handelns vorhersehen kann, ohne eine übertriebene Rigidität anzuwenden, die es verhindern würde, bei der Auslegung oder Anwendung einer Steuerbestimmung verändernde Umstände oder Auffassungen zu berücksichtigen, und andererseits der Steuerverwaltung und dem Richter kein allzu großer Beurteilungsspielraum gelassen wird.

Das Legalitätsprinzip steht dem nicht entgegen, dass der Steuerverwaltung ein Beurteilungsspielraum unter der Aufsicht der Gerichte eingeräumt wird. Das bedeutet nicht, dass die in Rede stehende Bestimmungen dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit nicht entsprechen.

Dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit wird entsprochen, wenn der Steuerpflichtige auf Grundlage des Wortlauts der Gesetzesbestimmungen und, falls erforderlich, mithilfe der diesbezüglichen Auslegung durch die Gerichte wissen kann, welche Verrichtungen der Steuer unterliegen.

B.6.1. Der in Artikel 444 des EStGB 1992 erwähnte Steuerzuschlag ist eine Verwaltungsstrafe, die der Gesetzgeber bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung der Erklärung oder im Falle einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung vorgesehen hat, insofern die nicht angegebenen Einkünfte 2 500 Euro übersteigen.

Die auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuern werden um einen Steuerzuschlag erhöht, der je nach Art und Schwere des Verstoßes vom König festgelegt wird, wobei der Gesamtbetrag den Betrag der nicht angegebenen Einkünfte nicht überschreiten darf.

Gemäß der im vorerwähnten Artikel 226 des KE/EStGB 1992 festgelegten Tabelle der Steuerzuschläge wird ein erster Verstoß ohne Steuerhinterziehungsabsicht mit einem Steuerzuschlag von 10 Prozent geahndet.

Aufgrund von Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 226 des KE/EStGB 1992 kann die Steuerverwaltung von dem bei einem ersten Verstoß anwendbaren 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag absehen, wenn « keine Bösgläubigkeit » vorliegt.

B.6.2. Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 sieht vor, dass kein Abzug des Verlusts des Besteuerungszeitraums auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden darf, für den eine Berichtigung der Erklärung durchgeführt wird, « für die die in Artikel 444 erwähnten Steuerzuschläge zu einem Satz von mindestens 10 Prozent tatsächlich angewandt werden ».

Wie in den in B.1.3 zitierten Vorarbeiten erwähnt wird, ergibt sich daraus, dass in dem Fall, dass die Steuerverwaltung aufgrund von Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in

Verbindung mit Artikel 226 des KE/EStGB 1992 von dem bei einem ersten Verstoß anwendbaren 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag absieht, wenn keine Bösgläubigkeit vorliegt, das in Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 vorgesehene Verbot des Abzugs der Verluste nicht gilt.

B.7.1. Die der Steuerverwaltung eingeräumte Ermessensbefugnis kann sich folglich auf den schließlich zu zahlenden Steuerbetrag auswirken.

B.7.2. Wie sich aus dem in B.6.1 Erwähnten ergibt, hat der Gesetzgeber selbst näher präzisiert, wann auf das Minimum von 10 % Steuerzuschlag verzichtet werden kann, wodurch das Steuergesetz ein Minimum an Beurteilungsrichtlinien enthält, sodass die Tragweite der in Rede stehenden Bestimmungen bis zu einem gewissen Grad eingegrenzt wird.

Es kann dem Gesetzgeber im Übrigen nicht im Namen der Rechtssicherheit vorgeworfen werden, dass er vorliegend keine Kriterien vorgesehen hat, die derart genau sind, dass die Steuerverwaltung und der Richter über keinerlei Beurteilungsspielraum in einer Angelegenheit verfügen, die durch sehr unterschiedliche Situationen gekennzeichnet ist.

Der beschränkte Ermessensspielraum, den Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 226 des KE/EStGB 1992 der Steuerverwaltung einräumt, soll ihr gerade die Möglichkeit bieten, alle tatsächlichen Umstände, über die sie in der Akte verfügt, zu berücksichtigen.

B.7.3. Außerdem muss die Steuerverwaltung bei der Anwendung der in Rede stehende Bestimmungen in einem konkreten Fall die Grundsätze der ordnungsgemäßen Verwaltung beachten, unter anderem den Sorgfaltsgrundsatz, den Rechtssicherheitsgrundsatz, den Gleichheitsgrundsatz, das Begründungsprinzip und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Diese Grundsätze verhindern, dass die Steuerverwaltung die in Rede stehenden Bestimmungen auf willkürliche Weise anwendet beziehungsweise die Gründe für ihre Entscheidung auf nicht angemessene Weise darlegt, was im gegebenen Fall durch den zuständigen Richter zu prüfen ist.

B.7.4. Schließlich können die möglichen unterschiedlichen Auslegungen, die sich aus der Anwendung der in Rede stehenden Bestimmungen ergeben könnten, durch die zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfe korrigiert werden.

B.8. Obwohl der Gesetzgeber der Steuerverwaltung und dem Richter einen gewissen Beurteilungsspielraum bei der konkreten Anwendung der Möglichkeit des Verzichts auf das Minimum von 10 % Steuerzuschlag gewährt und dieser Spielraum womöglich zu Abweichungen in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung führen kann, lässt dieser Beurteilungsspielraum unter Berücksichtigung des in B.7.1 bis B.7.4 Erwähnten den ausreichend genauen Charakter der in Rede stehenden Steuerbestimmungen im Lichte des Legalitätsprinzips in Steuerangelegenheiten unberührt.

B.9. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches mit Artikel 170 der Verfassung vereinbar ist.

*In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage*

B.10. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorliegende Rechtsprechungsorgan vernehmen, ob Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar ist, insofern Steuerpflichtige, die einen Erstverstoß gutgläubig begangen haben, unterschiedlich besteuert werden, und zwar in Abhängigkeit davon, ob die Steuerverwaltung von ihrer Ermessensbefugnis Gebrauch macht, auf den Steuerzuschlag von 10 % zu verzichten.

B.11.1. 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.11.2. 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.12. Wie aus den in B.1.3 zitierten Vorarbeiten hervorgeht, wurde die fragliche Maßnahme, die darin besteht, den Abzug von Verlusten vom steuerpflichtigen Gewinn zu verweigern, wenn ein Steuerzuschlag verhängt wird, mit dem Bestreben gerechtfertigt, die Unternehmen anzuhalten, ihren Pflichten zur Abgabe von Steuererklärungen ordnungsgemäß nachzukommen.

Insbesondere soll die in Rede stehende Maßnahme « eine tatsächliche Veranlagung nach einer Steuerkontrolle sicherstellen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, S. 94). Den Ausgleich oder den Abzug von Verlusten in Fällen zu akzeptieren, in denen es gerechtfertigt ist, dass die Steuerverwaltung eine Sanktion in Form eines Steuerzuschlags, der auf Grundlage der geschuldeten Steuer ermittelt wird, verhängt, würde bedeuten, die Wirkung dieser Sanktion zu verringern oder sogar zu neutralisieren, wenn die Verluste so hoch sind, dass sie dazu führen, dass das steuerpflichtige Einkommen verringert oder vollständig aufgezehrt wird. Eine solche Folge würde dem Ziel der Sanktion zuwiderlaufen und wäre mit einer ungerechtfertigten Gleichbehandlung von einerseits Steuerpflichtigen, die ihren Erklärungspflichten ordnungsgemäß nachgekommen sind, und andererseits Steuerpflichtigen, die diesen Pflichten nicht ordnungsgemäß nachgekommen sind, verbunden. Außerdem könnte sie nicht zu rechtfertigende Behandlungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen nach sich ziehen, die ihre Erklärung unvollständig oder nicht richtig eingereicht haben und denen die fragliche Sanktion auferlegt werden könnte, je nachdem, ob sie Verluste abziehen können oder nicht. Mit der Abzugsbeschränkung soll somit auch eine größere steuerliche Vereinheitlichung erreicht werden.

B.13.1. Der Gerichtshof muss jedoch noch prüfen, ob die Möglichkeit der Steuerverwaltung, auf das Minimum von 10 % Steuerzuschlag bei Fehlen von Bösgläubigkeit zu verzichten, womöglich einen nicht zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen zur Folge hat.

B.13.2. Artikel 444 des EStGB 1992 sieht vor, dass der Steuerzuschlag, der gemäß einer Tabelle angewandt wird, deren Staffelung vom König bestimmt wird, und der zwischen 10 Prozent und 200 Prozent der Steuern liegt, die auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldet werden, je nach Art und Schwere des Verstoßes festgelegt wird. Die große Spanne zwischen dem Mindestsatz und dem Höchstsatz, die Schwelle der nicht angegebenen Einkünfte von 2 500 Euro und der Umstand, dass bei nicht vorliegender Bösgläubigkeit von dem 10-Prozent-Mindestsatz abgesehen werden kann, ermöglichen es zunächst dem König und danach der Steuerverwaltung, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen.

B.13.3. Der vorgelegte Behandlungsunterschied beruht nicht auf der in Rede stehenden Bestimmung. Er kann die Folge der tatsächlichen Umstände sein, unter denen die Verstöße stattgefunden haben, und von der Ausübung der Ermessensbefugnis durch die Steuerverwaltung, auf den Steuerzuschlag zu verzichten oder nicht. Wie in B.7.3 erwähnt, muss die Steuerverwaltung dabei immer die Grundsätze der ordnungsgemäßen Verwaltung beachten, unter anderem den Sorgfaltsgrundsatz, den Rechtssicherheitsgrundsatz, den Gleichheitsgrundsatz, das Begründungsprinzip und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Es ist Aufgabe des zuständigen Richters, anschließend die Einhaltung dieser Grundsätze zu kontrollieren.

B.13.4. Aus Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 226 des KE/EStGB 1992 ergibt sich, dass die Befugnis der Steuerverwaltung nicht gebunden ist. Der Richter kann innerhalb derselben Grenzen, die für die Steuerverwaltung gelten, den festgesetzten Steuerzuschlag von 10 % beurteilen. Der Richter übt diese Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis aus, wobei er prüfen kann, ob der Steuerzuschlag von 10 % in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht gerechtfertigt ist und ob dabei alle Gesetzesbestimmungen und allgemeinen Grundsätze eingehalten wurden, die die Steuerverwaltung beachten muss. Folglich darf der Richter insbesondere prüfen, ob die Voraussetzungen für die Festsetzung eines solchen Zuschlags vorliegen.

B.14. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar ist.

*In Bezug auf die dritte Vorabentscheidungsfrage*

B.15. Mit der dritten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vernehmen, ob Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention vereinbar ist, insofern der Richter nicht die Möglichkeit hat, die automatische Anwendung der Abzugsbeschränkung infolge der effektiven Anwendung eines Steuerzuschlags von mindestens 10 % unter Berücksichtigung des individuellen Zustands des Steuerpflichtigen sowie des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu mildern und zu beurteilen, ob die automatische Anwendung nicht in einem Missverhältnis zur Schwere des Verstoßes steht.

B.16. Wie in B.6.2 erwähnt, bestimmt Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992, dass kein Abzug des Verlusts des Besteuerungszeitraums auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden darf, der Gegenstand einer Berichtigung der Erklärung « für die die in Artikel 444 erwähnten Steuerzuschläge zu einem Satz von mindestens 10 Prozent tatsächlich angewandt werden » ist.

B.17.1. Der Gerichtshof prüft zunächst, ob die Abzugsbeschränkung im Sinne von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches als strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention angesehen werden kann.

B.17.2. Bei einer Maßnahme handelt es sich um eine strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention, wenn sie nach der Qualifikation des innerstaatlichen Rechts einen strafrechtlichen Charakter aufweist oder wenn aus der Art der Straftat, nämlich der allgemeinen Tragweite sowie der präventiven und repressiven Zielsetzung der Bestrafung hervorgeht, dass es sich um eine strafrechtliche Sanktion handelt, oder auch wenn aus der Art und der Schwere der Sanktion, die dem Betroffenen auferlegt wird, hervorgeht, dass sie einen bestrafenden und somit abschreckenden Charakter aufweist (EuGHMR, Große Kammer, 23. November 2006, *Jussila gegen Finnland*, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, §§ 30 und 31; Große Kammer, 10. Februar 2009, *Zolotoukhine gegen Russland*, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, § 53; Große

Kammer, 15. November 2016, *A und B gegen Norwegen*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, §§ 105 bis 107).

B.17.3. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat geurteilt, dass die in Artikel 444 des EStGB 1992 verankerte Steuererhöhung, deren Höhe vom Richter gesenkt werden kann, obwohl sie nicht zum belgischen Strafrecht gehört, auf einer allgemeinen, für alle Steuerpflichtigen geltenden Bestimmung beruht und sowohl ein abschreckendes als auch ein repressives Ziel verfolgt (EuGHMR, Große Kammer, 3. November 2022, *Vegotex International S.A. gegen Belgien*, ECLI:CE:ECHR:2022:1103JUD004981209, § 69). Er hat außerdem entschieden, dass diese Sanktion, die vorliegend 50 % der Steuer, die die klagende Gesellschaft schuldet, betrug, erheblich ist (ebenda).

Wenn Steuererhöhungen « nicht auf die finanzielle Wiedergutmachung eines Schadens abzielen, sondern im Wesentlichen als Strafe gedacht sind, um die Wiederholung ähnlicher Handlungen zu verhindern », ist dies ein Faktor, der darauf hindeuten kann, dass es sich um eine strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 der Konvention handelt (EuGHMR, 24. Februar 1994, *Bendenoun gegen Frankreich*, ECLI:CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47). Das Gleiche gilt für Erhöhungen der Steuer um 10 % des Steuerbetrags, deren Ziel sich sowohl als abschreckend als auch als repressiv erweist (EuGHMR, Große Kammer, 23. November 2006, *Jussila gegen Finnland*, vorerwähnt, § 38; siehe auch EuGHMR, 23. Juli 2002, *Janosevic gegen Schweden*, ECLI:CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 68).

B.17.4. Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches hat nach der innerstaatlichen Qualifikation keinen strafrechtlichen Charakter. Aus den in B.1.3 angeführten Vorarbeiten ergibt sich allerdings, dass die Maßnahme vor allem einen präventiven und repressiven Zweck hat. So wurde die in Rede stehende Maßnahme mit der Absicht begründet, die Unternehmen dazu zu bewegen, ihre Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Steuererklärung korrekt zu erfüllen. Außerdem soll die Abzugsbeschränkung eine tatsächliche Veranlagung nach einer Steuerkontrolle sicherstellen. Schließlich können die Folgen der Abzugsbeschränkung und des festgesetzten Steuerzuschlags in bestimmten Fällen schwer wiegen, wie es in der Ausgangsstreitigkeit der Fall ist. Aus der Art und der Schwere der Sanktion, die dem Steuerpflichtigen auferlegt werden kann, ergibt sich mithin, dass sie einen bestrafenden und somit abschreckenden Charakter hat.

B.17.5. Folglich überwiegt der repressive Charakter der Abzugsbeschränkung, sodass der Zuschlag eine Sanktion strafrechtlicher Art im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention darstellt.

B.17.6. Der Gerichtshof berücksichtigt jedoch, dass sich die fraglichen Bestimmungen auf ein Steuerverfahren beziehen. Im Unterschied zu strafrechtlichen Geldbußen im engeren Sinne stellen eine Abzugsbeschränkung und eine Steuererhöhung gewissermaßen eine Anpassung und Erweiterung der Steuerschuld dar, da sie sich auf der Grundlage der Steuerschuld errechnen (siehe in diesem Sinne EuGHMR, Große Kammer, 3. November 2022, *Vegotex International S.A. gegen Belgien*, vorerwähnt, § 72).

B.18.1. Der Gerichtshof prüft noch die vom vorlegenden Richter angeführte Unmöglichkeit für den Richter, die Abzugsbeschränkung infolge der effektiven Anwendung eines Steuerzuschlags von mindestens 10 % unter Berücksichtigung des individuellen Zustands des Steuerpflichtigen sowie des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu mildern und zu beurteilen, ob diese Abzugsbeschränkung nicht in einem Missverhältnis zur Schwere des Verstoßes steht.

B.18.2. Der Umstand, dass die Steuerverwaltung und der Richter über eine gebundene Befugnis verfügen, führt für sich genommen nicht zu einer Verletzung von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention. Diese Bestimmung steht weder dem entgegen, dass der Gesetzgeber, unter dem Vorbehalt, dass er keine unvernünftige Maßnahme ergreifen darf, Situationen festlegt, in denen eine unvollständige oder unrichtige Erklärung zu einer Abzugsbeschränkung und einer Steuererhöhung führt, noch somit dem, dass er die Ermessensbefugnis der Verwaltung oder des Richters ausschließt.

B.18.3. Die Ausgangstreitigkeit bezieht sich jedoch nicht auf eine Situation, in der die Steuerverwaltung und der Richter über eine vollkommen gebundene Befugnis verfügen. Bei einem Erstverstoß eines Steuerpflichtigen wegen einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung ohne Steuerhinterziehungsabsicht verfügt die Steuerverwaltung nach Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 226 des KE/EStGB 1992 über eine Ermessensbefugnis, den Steuerzuschlag von mindestens 10 % gegebenenfalls effektiv anzuwenden. Wenn sie entscheidet, den Steuerzuschlag von mindestens 10 % effektiv nicht

anzuwenden, gilt die Abzugsbeschränkung im Sinne von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 nicht.

B.18.4. Da der Richter hinsichtlich des Steuerzuschlags eine Prüfung mit voller Rechtsprechungsbefugnis durchführt, kann er innerhalb derselben Grenzen, die für die Steuerverwaltung gelten, prüfen, ob unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes der Steuerzuschlag und die sich daraus ergebende Abzugsbeschränkung angewandt werden müssen oder nicht.

B.19. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention vereinbar ist.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2019 geltenden Fassung in Verbindung mit Artikel 444 Absatz 2 dieses Gesetzbuches verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. Juni 2025.

Der Kanzler,

Die vors. Richterin,

(gez.) Frank Meersschaut

(gez.) Joséphine Moerman