

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 896
Urteil Nr. 39/96 vom 27. Juni 1996

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern L.P. Suetens, H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts und R. Henneuse, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage

In seinem Urteil vom 9. Oktober 1995 in Sachen L. Trienpont gegen den Belgischen Staat hat der Appellationshof Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 267 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gegen Artikel 10 der Verfassung, indem er das Recht auf Beschwerdeeinlegung gegen eine Steuerveranlagung nur jenen Steuerpflichtigen einräumt, auf deren Namen die Veranlagung festgesetzt wurde, und zwar unter Ausschluß der Dritten, auf deren Namen die Veranlagung nicht festgesetzt wurde, auch wenn diese Dritten, so wie die getrennt lebenden Ehegatten, gehalten sein können, die Steuerschuld derjenigen, auf deren Namen die Veranlagung festgesetzt wurde, zu bezahlen, wobei zu berücksichtigen ist, daß (1) Artikel 1208 Absatz 1 des Zivilgesetzbuches allen Gesamtschuldnern erlaubt, alle sich aus der Art des Schuldverhältnisses ergebenden Einreden gegen den Gläubiger vorzubringen, (2) Artikel 1416 des Zivilgesetzbuches jedem Ehegatten erlaubt, getrennt Maßnahmen zum Schutz des gemeinsamen Vermögens zu ergreifen, und (3) der nicht getrennt lebende Ehegatte Beschwerde gegen die auf die Einkünfte seines Ehepartners festgesetzten Veranlagungen einlegen kann? »

II. Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren

Am 15. Mai 1992 hat Liliane Trienpont beim Appellationshof Antwerpen Berufung gegen die Entscheidung des bevollmächtigten Beamten des Direktors der direkten Steuern der Regionaldirektion Antwerpen vom 23. April 1992 eingelegt; mit dieser Entscheidung war die Beschwerde zurückgewiesen worden, welche sie gegen Personensteuerveranlagungen eingelegt hatte, die für die Veranlagungsjahre 1981, 1983, 1985 und 1986 auf den Namen ihres Ehegatten Franciscus Nijs festgesetzt worden waren und zu deren Durchführung sie bereits am 9. März 1988 einen Zahlungsbefehl wegen dieser Steuerschulden erhalten hatte. Liliane Trienpont lebte seit dem 5. September 1975 getrennt von ihrem Ehegatten; das Ehescheidungsurteil, das sie am 20. März 1985 erwirkt hatte, wurde am 23. Juli 1985 in die standesamtlichen Register eingetragen.

Die angefochtene Entscheidung des bevollmächtigten Beamten beruhte auf folgenden Erwägungen: « Für die auf das Jahr der Trennung folgenden Jahre wird jeder Ehepartner aufgrund seiner persönlich erworbenen Einkünfte besteuert, und zwar gemäß den Regeln, die für alleinstehende Steuerpflichtige gelten. Übrigens bestimmt Artikel 267 des Einkommensteuergesetzbuches, daß der Steuerschuldner gegen die Höhe der *auf seinen Namen* festgesetzten Veranlagung Beschwerde beim Direktor der Steuern der Provinz oder der Region, in dessen Amtsbereich die Veranlagung, die Erhöhung und die Buße festgesetzt wurden, erheben kann. Es ist nicht möglich, dem nicht in der Heberolle aufgeführten, getrennt lebenden Ehegatten ein Beschwerderecht hinsichtlich der auf den Namen des anderen Ehegatten erfolgten Veranlagung einzuräumen. Außerdem würde eine Zuwiderhandlung gegen Artikel 244 des vorgenannten Gesetzbuches vorliegen, der eine Geheimhaltungspflicht bezüglich der steuerlichen Daten vorsieht. »

In seinem Urteil vom 19. Mai 1995 hatte der Kassationshof den gleichlautenden Standpunkt der Verwaltung in einem anderen Kasus bestätigt, nachdem er unter anderem festgestellt hatte, daß kraft Artikel 267 des Einkommensteuergesetzbuches (1964) « nur der Steuerpflichtige die aufgrund seiner Einkünfte auf seinen Namen festgesetzte Veranlagung durch Beschwerdeeinlegung bestreiten kann; daß dieses Recht persönlich ist und nicht Dritten zusteht, auf deren Namen die Veranlagung nicht festgesetzt wurde, auch wenn diese Dritten gehalten sein können, die Steuerschuld desjenigen zu bezahlen, auf dessen Namen die Veranlagung festgesetzt wurde; daß es für die betreffenden Veranlagungsjahre unerheblich ist, daß dieser Dritte der getrennt lebende Ehegatte des Steuerpflichtigen ist und daß die Eintreibung der Steuern hinsichtlich der Einkünfte des Ehegatten zu Lasten des eigenen Vermögens durchgeführt werden kann; in der Erwägung, daß im Urteil erkannt wird, daß, obwohl die

Veranlagung nicht auf den Namen der Beklagten festgesetzt wurde und die Veranlagung nicht mit ihren Einkünften zusammenhängt, die Beklagte dennoch Beschwerde einlegen kann; daß also eine Verletzung der im Klagegrund angegebenen Gesetzesbestimmung vorliegt ».

Nachdem die sechste Kammer des Appellationshofes Antwerpen aufgrund mehrerer Erwägungen zur Feststellung gelangte, daß die Berufungsklägerin nicht in der Lage war, fristgerecht Beschwerde zu erheben, und also ohne jede Möglichkeit der Verteidigung ohne weiteres zahlen mußte, erachtete sie die von Liliane Trienpont beantragte präjudizielle Frage an den Hof für wünschenswert und wichtig.

III. Verfahren vor dem Hof

Die Ausfertigung der Verweisungsentscheidung ist am 13. Oktober 1995 in der Kanzlei eingegangen.

Durch Anordnung vom 13. Oktober 1995 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 14. und 17. November 1995 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 17. November 1995.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- L. Trienpont, Prins Boudewijnlaan 319, 2650 Edegem, mit am 14. Dezember 1995 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 27. Dezember 1995 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 11. Januar 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- L. Trienpont, mit am 17. Januar 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, mit am 7. Februar 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnung vom 26. März 1996 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 13. Oktober 1996 verlängert.

Durch Anordnung vom 25. April 1996 hat der Vorsitzende L. De Grève die Rechtssache dem vollzählig tagenden Hof vorgelegt.

Durch Anordnung vom selben Tag hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 15. Mai 1996 anberaumat.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 26. April 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 15. Mai 1996

- erschienen
- . RA L. Vanheeswijck, in Brüssel zugelassen, für L. Trienpont,
- . RA I. Claeys Bouúaert, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter G. De Baets und P. Martens Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Schriftsatz von L. Trienpont

A.1.1. Aufgrund der Rechtsprechung des Kassationshofes in bezug auf Artikel 267 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (abgekürzt: EStGB 1964) (jetzt Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992; abgekürzt: EStGB 1992) könne der getrennt lebende Ehegatte keine Beschwerde gegen die zu Lasten des anderen Ehegatten festgesetzte Veranlagung einlegen, obwohl der getrennt lebende Ehegatte gemäß Artikel 295 EStGB 1964 (jetzt Artikel 394 EStGB 1992) auch Schuldner hinsichtlich dieser Steuer sei. Die Ehefrau verfüge über kein anderes Verteidigungsmittel gegen die zu ihren Lasten vorgenommene Eintreibung der unrichtig kalkulierten, auf den Namen ihres früheren Ehemannes festgesetzten Steuern. Insbesondere der von Amts wegen gewährte Nachlaß, der Widerspruch gegen eventuelle Vollstreckungsmaßnahmen und die Einrede der Gesetzwidrigkeit könnten nicht geltend gemacht werden, weil - je nach dem Fall - die Frist abgelaufen sei, gemäß der Rechtsprechung eine durch die Verwaltung aufgrund nicht bestrittener Veranlagungen vorgenommene Pfändung nicht nichtig sei, wenn keine Beschwerde eingelegt worden sei, und schließlich weil in der Rechtsprechung die Anwendung der Gesetzwidrigkeitseinrede in Verfolgungssachen abgelehnt werde, da spezifische Rechtsmittelverfahren vorhanden seien, wobei es sich insbesondere um das Beschwerdeverfahren handele.

Sie könne gegen die zu ihren Lasten eingetriebenen Veranlagungen keine Beschwerde einlegen, weil ihr Name nicht auf dem Steuerbescheid vorkomme. Außerdem könne sie genausowenig Widerspruch gegen die Eintreibung dieser Veranlagungen erheben, weil es zur Anfechtung der Richtigkeit von Steuerveranlagungen ein spezifisches Beschwerdeverfahren gebe.

A.1.2.1. Die fragliche Bestimmung schaffe eine Unterscheidung zwischen Eheleuten je nachdem, ob sie getrennt leben oder nicht.

A.1.2.2. Artikel 1416 des Zivilgesetzbuches gewähre jedem Ehepartner das Recht, hinsichtlich des gemeinsamen Vermögens Sicherungsmaßnahmen - einschließlich der Beschwerdeeinlegung gegen eine Steuerveranlagung - allein zu ergreifen, soweit die Veranlagung auf das gemeinsame Vermögen festgesetzt werden könne. Die Steuerveranlagungen könnten auf das eigene Vermögen des Ehegatten, der die Einkünfte erzielt habe, auf das gemeinsame Vermögen und - abgesehen von Ausnahmefällen - auf das eigene Vermögen des anderen Ehegatten eingetrieben werden, ohne daß dabei unter Ehegatten je nachdem unterschieden werde, ob sie getrennt leben oder nicht.

A.1.2.3. Artikel 267 EStGB 1964 - wie er vom Kassationshof ausgelegt worden sei - unterscheide zwischen Ehegatten je nachdem, ob sie zusammen oder getrennt leben würden, ohne daß es für die Unterscheidung eine objektive Rechtfertigung gebe.

Diese Bestimmung könne jedoch auch dahingehend ausgelegt werden, daß die vorgenannte Unterscheidung nicht existiere. Dazu sei auf das Urteil des Kassationshofes vom 2. Februar 1977 zu verweisen, in dem der Hof hinsichtlich einer auf den Namen des Ehemannes - unter der Geltung der damals anwendbaren Gesetzgebung (vormaliger Artikel 73 EStGB 1964), als « Familienoberhaupt » - festgesetzten Veranlagung erkannt habe, daß auch die verheiratete Frau Beschwerde einlegen könne, wenngleich die Veranlagung auch damals nicht auf ihren Namen festgesetzt worden sei. Dabei sei der Hof unter anderem von der Erwägung ausgegangen, « daß bei der Auslegung der Regelung bezüglich der Steuerveranlagung - so wie dies für jegliche Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches gilt - die Gesamtheit der Regelung im Bereich der Einkommensteuern und insbesondere die Regeln bezüglich der Eintreibung berücksichtigt werden können; [...] daß aus der Prüfung der zwei [...] Bestimmungen hervorgeht, daß die beiden Ehegatten Steuerschuldner sind; daß die Veranlagung auf den Namen des Familienoberhauptes allein, während die Verfolgungen zu Lasten des Vermögens der beiden Ehegatten durchgeführt werden können, zeigt, daß die beiden Ehegatten als Steuerschuldner mit der Steuer belegt werden », weshalb jeder von beiden berechtigt gewesen sei, die in Artikel 267 EStGB 1964 genannte Beschwerde gegen die auf den Namen des Familienoberhauptes festgesetzte Veranlagung einzureichen.

A.1.3. Artikel 267 EStGB 1964 mache auch einen Unterschied unter getrennt lebenden Ehegatten je nach der eingetribenen - steuerlichen oder anderen - Schuld. Ein getrennt lebender Ehegatte könne nämlich nicht die Steuerschulden des anderen Ehegatten aufgrund von Artikel 1208 Absatz 1 des Zivilgesetzbuches bestreiten, der allen Gesamtschuldnern erlaube, alle sich aus der Art des Schuldverhältnisses ergebenden Einreden gegen den Gläubiger vorzubringen, was allerdings angesichts der Steuerschulden nicht möglich sei, ohne daß diese Unterscheidung objektiv gerechtfertigt sei.

Schriftsatz des Ministerrats

A.2.1. Der Ministerrat bestätigt, daß die Steuerschuld grundsätzlich eine gemeinsame Schuld sei. Die Regelung nach Artikel 295 EStGB 1964 (jetzt Artikel 394 EStGB 1992) stelle für Eheleute, die im gesetzlichen Güterstand bzw. gemäß der Regelung der Gütergemeinschaft verheiratet seien, eine Bestätigung von Artikel 1414 Absatz 1 des Zivilgesetzbuches dar.

A.2.2. Auf die gemeinsame Eintragung in die Heberolle auf den Namen der verheirateten Eheleute werde unter den Bedingungen von Artikel 75 EStGB 1964 (jetzt Artikel 128 EStGB 1992) verzichtet, so daß die von jedem Ehegatten geschuldeten Steuern getrennt festgesetzt und die Veranlagungen getrennt in die Heberolle eingetragen würden, und zwar mit Wirkung des Jahres, das auf dasjenige folge, in dem die Trennung stattgefunden habe, soweit diese Trennung nicht im Laufe des Besteuerungszeitraums rückgängig gemacht worden sei. Diese Ausnahme sei vom Gesetzgeber eingeführt worden, damit getrennt lebende Ehegatten nicht dazu verpflichtet würden, einander jährlich alle Bestandteile ihres persönlichen Einkommens mitzuteilen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1975-1976, Nr. 879/1, S. 14), damit aussichtslose Streitigkeiten verhindert würden und damit die Verwaltung nicht vor die unmögliche Aufgabe gestellt werde, die Einkünfte von Ehegatten, die seit Jahren getrennt leben würden und nichts mehr miteinander gemein hätten, zusammenzulegen (*Parl. Dok.*, Senat, 1976-1977, Nr. 925/2, S. 8). In einem solchen Fall gebe es keinen Grund mehr, die Rechtsfähigkeit zur Beschwerdeeinlegung auf den (getrennt lebenden) Ehegatten zu erweitern.

Im Bereich der Eintreibung der festgesetzten Veranlagung werde die Sachlage der Trennung in der Regel nicht berücksichtigt. Zur Begründung dieses Vorgehens sei einerseits darauf hinzuweisen, daß die steuerlichen Eintreibungsmöglichkeiten Ähnlichkeiten mit dem Zivilrecht zeigen würden, und andererseits sei die nicht geringe Anzahl fiktiver Trennungen hervorzuheben. Eine völlig getrennte Eintreibung würde zu solchen Praktiken anregen.

A.2.3. Dem Vergleich mit der Situation des Mitschuldners aufgrund von Artikel 1208 des Zivilgesetzbuches sei - so der Ministerrat - nicht beizupflichten. Mit Mitschuldner einer bürgerlichen oder kaufmännischen Schuld sei aufgrund einer bestehenden und bekannten Schuldforderung zur Bezahlung gehalten. Sein Vorgehen beschränke sich auf den Rahmen dieser Schuldforderung. Durch die Beschwerdeeinlegung hingegen werde eben das Bestehen der Schuldforderung selbst in Frage gestellt. Wenn Beschwerde eingelegt werde, müsse sich der Steuerpflichtige erneut einer Untersuchung unterziehen, die von einem Inspektor durchgeführt werde, dessen Prüfungsbefugnisse weitgehender seien als diejenigen des Kontrolleurs, so daß die Beschwerde auch für den Steuerpflichtigen neue Verpflichtungen mit sich bringe.

A.2.4. Die Beschwerdeeinlegung habe zur Folge, daß der Beschwerdeführer Einsicht in die gesamten Steuerakten des Steuerpflichtigen erhalte, was bei getrennt lebenden Ehegatten keineswegs selbstverständlich sei. Auch das Berufsgeheimnis verhindere, daß dem getrennt lebenden Ehegatten Einsicht in die Akten des anderen Ehegatten gewährt werde (siehe in diesem Zusammenhang Artikel 1253 *quinquies* des Gerichtsgesetzbuches), was durch die Gewährung eines Beschwerderechts zugunsten des getrennt lebenden Ehegatten umgangen werden könnte.

Außerdem würden sich Fragen bezüglich der Rechtsfähigkeit des getrennt lebenden Ehegatten erheben, wenn der andere Ehegatte, auf dessen Namen die Veranlagung festgesetzt worden sei, bereits Beschwerde oder vorkommendenfalls bereits Berufung eingelegt habe, so daß durch ein Vorgehen des getrennt lebenden Ehegatten eine neue Frist zum Vorbringen neuer Beschwerdegründe einsetzen würde. Durch die Gewährung eines solchen Beschwerderechts würde der getrennt lebende Ehegatte mehr Rechte erhalten als der zusammenlebende Ehegatte, weil die Beschwerdefrist faktisch erheblich verlängert werden würde, da der getrennt lebende Ehegatte, der zur Bezahlung der Steuern des anderen Ehegatten aufgefordert werde, normalerweise erst zu dem Zeitpunkt die Veranlagung zur Kenntnis nehme. Die Ausschlußfrist, die zum Bereich der öffentlichen Ordnung gehöre, würde für ihn neu einsetzen, weshalb auch hier Kollusion zwischen den beiden Ehegatten nicht ausgeschlossen sei. Die Gewährung eines Beschwerderechts zugunsten des getrennt lebenden Ehegatten würde dazu führen, daß sie auch in der Phase der Festsetzung der Veranlagung (Erklärung, Kontrolle, Berichtigungsbescheid) zusammenkommen sollten, um ihre Verteidigungsrechte gemeinsam auszuüben, was zu zahlreichen Problemen Anlaß geben würde.

A.2.5. Der angeführte Artikel 1416 des Zivilgesetzbuches betreffe nur die Verwaltung des gemeinsamen Vermögens der Ehegatten. Hier handele es sich *per definitionem* um andere Güter als das Gemeinschaftsvermögen, und außerdem sei die Beschwerdeeinlegung weder eine bloße Verwaltungshandlung, noch eine « Sicherungsmaßnahme ». Die Beschwerdeerhebung habe nämlich zur Folge, daß die Veranlagungsfrist gemäß Artikel 259 Absatz 4 EStGB 1994 (jetzt Artikel 354 Absatz 4 EStGB 1992) um einen Zeitraum verlängert werde, welcher der Zeit entspreche, die zwischen dem Datum der Beschwerdeeinlegung und dem Datum der Entscheidung des Direktors verlaufen sei, ohne daß diese Verlängerung mehr als zwölf Monate betragen könne. Die Beschwerdeeinlegung könne die Sachlage der beiden Ehegatten erschweren, da die Verwaltung innerhalb dieser Frist noch eine zusätzliche Veranlagung festsetzen könne. Der Ehegatte, der aus bestimmten Gründen keine Beschwerde eingelegt habe und infolge des Ablaufs der Veranlagungsfrist dessen gewiß sei, daß seine Steuerschuld endgültig feststehe, könnte in der Annahme, daß der andere getrennt lebende Ehegatte eine Beschwerde einreichen könne, dennoch mit zusätzlichen Veranlagungen konfrontiert werden.

A.2.6. Es gebe demzufolge gute Gründen zur Annahme, daß einem getrennt lebenden Ehegatte nicht ohne weiteres erlaubt werden könne, mittels einer Beschwerde die Steuerakten des anderen Ehegatten zur Kenntnis zu nehmen, wenn sie nichts mehr miteinander gemein hätten. Artikel 267 EStGB 1964 (jetzt Artikel 366 EStGB 1992) verstoße also nicht gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz.

Erwiderungsschriftsatz von L. Trienpont

A.3.1. Das Argument des Ministerrats, dem zufolge eine getrennte Eintreibung von Steuern zu Lasten getrennt lebender Ehegatten zu fiktiven Trennungen anregen könnte, sei zu bestreiten, und zwar an erster Stelle deshalb, weil die Steuerverwaltung über ausreichende Kontrollmittel verfüge, um fiktive Trennungen aufzuspüren, und außerdem deshalb, weil der Umstand, daß erlaubt werde, daß eine auf den Namen eines getrennt lebenden Ehegatten festgesetzte Steuer vom anderen Ehegatten bestritten werde, nicht verhindere, daß letzterer zur Bezahlung dessen gehalten sei, was nach eventueller Bewilligung der Beschwerden geschuldet sei.

A.3.2. Daß dem getrennt lebenden Ehegatten gewährte Recht, Beschwerde gegen eine auf den Namen des anderen Ehegatten festgesetzte Veranlagung einzulegen, führe nicht zu weiterreichenden Rechten als bei einem zusammenlebenden Ehegatten.

Eine eventuelle Verlängerung der Beschwerdefrist ergebe sich daraus, daß man nicht oder verspätet von dem Bestehen der Steuerveranlagung in Kenntnis gesetzt worden sei; dieses Problem könne gelöst werden, indem dem getrennt lebenden Ehegatten eine Abschrift des Steuerbescheids zugesandt werde.

Genausowenig sei dem Argument im Zusammenhang mit dem Berufsgeheimnis beizupflichten, da, sobald der Ehegatte, auf dessen Namen die Veranlagung festgesetzt worden sei, nicht bezahle, die Eintreibung zu Lasten

der Einkünfte des anderen Ehegatten durchgeführt werden könne, wobei letzterer durch Zahlungsbefehl oder Mahnung von dem Bestehen der Veranlagung in Kenntnis gesetzt werde.

Die Gefahr der Kollusion könne von der Verwaltung mit ausreichenden Kontrollmitteln verhindert werden.

Der getrennt leben Ehegatte genieße im Verhältnis zu den Zusammenlebenden keinerlei Vorteil, da diese eindeutig das Recht hätten, Beschwerde einzulegen, und auf jeden Fall von dem Bestehen der Veranlagung in Kenntnis gesetzt würden. Die Rechtsauffassung des Ministerrats liefere den getrennt lebenden Ehegatten der Willkür des anderen Ehegatten aus, über welchen ersterer keine Kontrolle mehr habe und welcher bösgläubig, ohne daß sein getrennt lebender Ehepartner es wisse, Steuererklärungen mit enormen steuerbaren Einkünften einreichen könne, nur mit der Absicht, den getrennt lebenden Ehepartner, der ebenfalls zur Bezahlung aufgefordert werden solle, zu benachteiligen. Im vorliegenden Fall stehe außerdem fest, daß die Berufungsklägerin im Grundstreit vor Gericht zur Genüge unter Beweis stellen könne, daß die geforderte Steuer aus gesetzlicher Sicht nicht richtig kalkuliert worden sei.

Erwiderungsschriftsatz des Ministerrats

A.4.1. Nachdem der Ministerrat die Vergleichbarkeit der im Urteil des Kassationshofes vom 2. Februar 1977 beurteilten Situation mit der Sachlage im Grundstreit aufgrund des Argumentes, dem zufolge es sich in der erstgenannten Rechtssache um eine Veranlagung von kumulierten Einkünften gehandelt hätte, verworfen hat, wiederholt er seinen Standpunkt, dem zufolge die Beschwerdeeinlegung sich nicht auf eine bloße Sicherungsmaßnahme beschränken lasse.

A.4.2. Daß es für die Unterscheidung zwischen zusammen und getrennt lebenden Ehegatten im Bereich der Beschwerdeeinlegung keine objektive Rechtfertigung gebe, werde von L. Trienpont anhand mehrerer faktischer Angaben geltend gemacht, welche eine allgemein formulierte Beurteilung nicht unterstützen könnten. Eine allgemeine Erweiterung des Beschwerderechts könnte zu beträchtlichen Mißbräuchen führen, insbesondere in jenen Fällen, in denen es zwischen den getrennt lebenden Ehegatten eine gewisse Aggressivität gebe. Probleme hinsichtlich der Beschwerdeeinlegung fänden eine konkrete Lösung in einer getrennten Eintragung in die Heberolle in Anwendung von Artikel 75 EStGB 1964 (jetzt Artikel 128 EStGB 1992).

A.4.3. Schließlich sei auch die Rechtsauffassung zu verwerfen, der zufolge es für die Unterscheidung zwischen getrennt lebenden Ehegatten je nach der Art der eingetriebenen Schuld keine objektive Rechtfertigung gebe. Es sei nämlich zwischen dem Vorbringen einer Einrede (Artikel 1208 des Zivilgesetzbuches) und der Einlegung einer Beschwerde zu unterscheiden. Zum Vorbringen einer Einrede habe der Ehegatte als Mitschuldner alle sich aus Artikel 1208 des Zivilgesetzbuches ergebenden Rechte. Die Beschwerdeeinlegung sei aber deshalb vom Vorbringen einer Einrede zu unterscheiden, weil dadurch ein neues Rechtsverhältnis geschaffen werde, welches für beide Parteien zu anderen Rechten und auch zu anderen Pflichten führen könne. Es sei demzufolge normal und gerechtfertigt, daß die Schaffung dieses neuen Rechtsverhältnisses weiterhin anderen Bedingungen unterliege.

- B -

B.1.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 267 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (weiter unten abgekürzt EStGB 1964; jetzt Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, weiter unten abgekürzt EStGB 1992), der folgendermaßen lautet:

« Der Steuerpflichtige kann gegen die Höhe der auf seinen Namen festgesetzten Veranlagung, einschließlich der Zuschläge, Erhöhungen und Bußen, schriftlich Beschwerde beim Direktor der Steuern der Provinz oder der Region, in dessen Amtsbereich die Veranlagung, die Erhöhung und die Buße festgesetzt wurden, erheben. »

Das verweisende Rechtsprechungsorgan ersucht den Hof, zu prüfen, ob die vorgenannte Bestimmung gegen Artikel 10 der Verfassung verstößt oder nicht, indem sie « das Recht auf Beschwerdeeinlegung gegen eine Steuerveranlagung nur jenen Steuerpflichtigen einräumt, auf deren Namen die Veranlagung festgesetzt wurde, und zwar unter Ausschluß der Dritten, auf deren Namen die Veranlagung nicht festgesetzt wurde, auch wenn diese Dritten, so wie die getrennt lebenden Ehegatten, gehalten sein können, die Steuerschuld derjenigen, auf deren Namen die Veranlagung

festgesetzt wurde, zu bezahlen [...] ».

B.1.2. Aus den vom verweisenden Rechtsprechungsorgan bei der Formulierung berücksichtigten Bestimmungen und aus der dem Hof vorgelegten Behandlungsungleichheit geht hervor, daß sich die präjudizielle Frage nicht auf das Nichtvorhandensein eines Beschwerderechts für irgendeinen Dritten, der dazu gehalten ist, die Steuerschuld desjenigen, auf dessen Namen die Veranlagung festgesetzt wurde, zu bezahlen, bezieht, sondern ausschließlich auf das Nichtvorhandensein des Rechts für den getrennt lebenden Ehegatten, Beschwerde gegen die auf den Namen des anderen Ehegatten festgesetzte Steuerveranlagung einzulegen. Demzufolge beschränkt der Hof seine Prüfung somit auf diese Rechtsfrage.

B.2.1. Der Behandlungsunterschied zwischen zusammen und getrennt lebenden Ehegatten ist insofern zu prüfen, als einem zusammenlebenden Ehegatten das Recht gewährt wird, Beschwerde gegen die auf den Namen der beiden Ehegatten festgesetzte Veranlagung aufgrund der Einkünfte der beiden Ehepartner einzulegen, wohingegen einem getrennt lebenden Ehegatten das Recht versagt wird, Beschwerde gegen die auf den Namen des anderen, getrennt lebenden Ehegatten festgesetzte Veranlagung aufgrund von dessen Einkünften einzulegen, obwohl die Eintreibung der somit geschuldeten Steuern angesichts der beiden Kategorien von Ehegatten zu Lasten aller Vermögensbestandteile der beiden Ehepartner durchgeführt werden kann.

B.2.2. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots schließen 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 Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.3.1. Kraft Artikel 73 EStGB 1964 (jetzt Artikel 126 EStGB 1992) wird die Veranlagung bei Ehepartnern auf den Namen der beiden Ehepartner festgesetzt. Aufgrund von Artikel 75 Absatz 1 2° EStGB 1964 (jetzt Artikel 128 Absatz 1 2° EStGB 1992) werden verheiratete

Personen mit Wirkung von dem Jahr, das auf dasjenige folgt, in dem die Trennung stattgefunden hat, jedoch nicht als Ehepartner sondern als Alleinstehende betrachtet, soweit die Trennung im Besteuerungszeitraum nicht rückgängig gemacht worden ist, und werden zwei getrennte Veranlagungen festgesetzt.

Trotz der getrennt festgesetzten Veranlagung bleiben die getrennt lebenden Ehegatten - so wie die zusammenlebenden Ehegatten - gesamtschuldnerisch gehalten, die Steuerschuld zu bezahlen. Laut Artikel 295 EStGB 1964 (jetzt Artikel 394 EStGB 1992) darf nämlich jeder Teil der Steuer im Zusammenhang mit den jeweiligen Einkünften der Ehepartner - ungeachtet des geltenden Güterstandes, aber auch ungeachtet der tatsächlichen Situation des Zusammenlebens bzw. der Trennung - zu Lasten aller eigenen und gemeinsamen Vermögensbestandteile der beiden Ehepartner eingetrieben werden, mit Ausnahme der in diesem Artikel vorgesehenen Fälle.

B.3.2. Aus der unterschiedlichen Behandlung der zusammenlebenden und getrennt lebenden Ehegatten angesichts der Eintragung in die Heberolle, geht ihre ungleiche Behandlung angesichts des in Artikel 267 EStGB 1964 (jetzt Artikel 366 EStGB 1992) vorgesehenen Beschwerderechts hervor. Diese Bestimmung wird vom verweisenden Rechtsprechungsorgan, das sich auf eine ständige Rechtsprechung des Kassationshofes basiert, dahingehend ausgelegt, daß nur die in der Heberolle aufgeführte Person, auf deren Namen die Veranlagung aufgrund ihrer Einkünfte festgesetzt wurde, ein persönliches Recht hat, diese Veranlagung mittels einer Beschwerde anzufechten, unter Ausschluß von Dritten. Demzufolge kann im Falle der Trennung, in Anwendung von Artikel 75 Absatz 1 2° EStGB 1964 (jetzt Artikel 128 Absatz 1 2° EStGB 1992), dieser Steuerpflichtige nur der Ehegatte sein, auf dessen Namen die geschuldete Steuer getrennt festgesetzt wurde und der in der Heberolle aufgeführt ist, unter Ausschluß des anderen, getrennt lebenden Ehegatten.

B.3.3. Die Abweichung vom Grundsatz der gemeinsamen Eintragung in die Heberolle auf den Namen der verheirateten Ehegatten kann hinsichtlich der getrennt lebenden Ehegatten aufgrund der Erwägung gerechtfertigt werden, daß man getrennt lebende Ehegatten nicht dazu verpflichten kann, einander jährlich alle Bestandteile ihrer persönlichen Einkünfte mitzuteilen. Nichts begründet allerdings die unterschiedliche Behandlung beider Kategorien von Ehegatten angesichts des Rechts, Beschwerde gegen die aufgrund der Einkünfte von jedem der beiden Ehegatten festgesetzte Veranlagung einzulegen.

B.4.1. Indem infolge der Anwendung der Regeln bezüglich der Eintragung in die Heberolle der getrennt lebende Ehegatte vom Begriff des Steuerpflichtigen gemäß Artikel 267 EStGB 1964 (jetzt Artikel 366 EStGB 1992) ausgeschlossen wird, wird diesem Ehegatten nämlich das grundlegende Recht der Verteidigung im Bereich der Einkommensteuern versagt, wohingegen dieses Recht aufgrund derselben Regeln dem zusammenlebenden Ehegatten gewährleistet wird. Der getrennt lebende Ehegatte verfügt somit über kein einziges Rechtsmittel, um die Steuer anzufechten, die auf den Namen des anderen Ehegatten festgesetzt worden ist und zu deren Zahlung er gehalten sein könnte.

B.4.2. Weder das Ziel, von fiktiven Trennungen abzuraten, noch die Art und Folgen der Einlegung eines Rechtsmittels, welches übrigens nur die richtige Festsetzung der Steuer bezweckt, noch die Vertraulichkeit der Steuerakten könnten rechtfertigen, daß von dem grundlegenden Recht, vor einem Rechtsprechungsorgan die Begründetheit einer Schuld anzufechten, abgewichen wird, auch wenn es sich dabei um eine Steuer handelt und der Schuldner kraft einer durch Gesetz eingeführten Gesamtschuldnerschaft zu deren Bezahlung gehalten ist.

B.4.3. Zwar bietet Artikel 394*bis* EStGB 1992 dem getrennt lebenden Ehegatten die Möglichkeit, die Eintreibung der Steuer zu Lasten der Einkünfte des anderen Ehegatten auf dasjenige zu beschränken, was dieser schulden würde, wenn er alle Rechte bezüglich der Beschwerdeeinlegung und bezüglich des von Amts wegen gewährten Nachlasses ausgeübt hätte. Auch wenn diese Maßnahme zur Verbesserung der Situation des getrennt lebenden Ehegatten beitragen kann, so hat sie jedoch nicht zur Folge, daß die in Artikel 267 EStGB 1964 (jetzt Artikel 366 EStGB 1992) enthaltene Antastung des Rechts der Verteidigung völlig aufgehoben wird.

Übrigens geht sowohl aus dem Verweisungsurteil als auch aus den Schriftsätzen der Berufungsklägerin vor dem verweisenden Rechtsprechungsorgan bzw. des Ministerrats hervor, daß diese Bestimmung zeitlich nicht anwendbar ist.

B.5. Artikel 267 EStGB 1964 (jetzt Artikel 366 EStGB 1992) verstößt gegen Artikel 10 der Verfassung, soweit diese Bestimmung das Recht auf Beschwerdeeinlegung gegen eine Steuerveranlagung nur jenem Steuerpflichtigen einräumt, auf dessen Namen die Veranlagung festgesetzt wurde, und zwar unter Ausschluß des getrennt lebenden Ehegatten, auf dessen Namen die Veranlagung nicht festgesetzt wurde, und dieser Ehegatte aufgrund von Artikel 295 EStGB 1964

(jetzt Artikel 394 EStGB 1992) gehalten ist, die Steuerschuld, die auf den Namen des anderen Ehegatten festgesetzt wurde, zu bezahlen.

B.6. Da Artikel 267 EStGB 1964 (jetzt Artikel 366 EStGB 1992) aus den vorgenannten Gründen gegen Artikel 10 der Verfassung verstößt, gibt es keinen Anlaß zur Prüfung der zwei übrigen Behandlungsunterschiede, die in der präjudiziellen Frage erwähnt wurden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 267 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) verstößt gegen Artikel 10 der Verfassung, soweit diese Bestimmung das Recht auf Beschwerdeeinlegung gegen eine Steuerveranlagung nur jenem Steuerpflichtigen einräumt, auf dessen Namen die Veranlagung festgesetzt wurde, und zwar unter Ausschluß des getrennt lebenden Ehegatten, auf dessen Namen die Veranlagung nicht festgesetzt wurde, und dieser Ehegatte aufgrund von Artikel 295 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 394 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gehalten ist, die Steuerschuld, die auf den Namen des anderen Ehegatten festgesetzt wurde, zu bezahlen.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 27. Juni 1996.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) L. De Grève