

Geschäftsverzeichnissnr. 2875
Urteil Nr. 211/2004 vom 21. Dezember 2004

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 260 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 355 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), gestellt vom Gericht erster Instanz Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 30. Oktober 2003 in Sachen D. Nuelant gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 19. Dezember 2003 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 260 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 355 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem diese Bestimmung der Verwaltung die Zuständigkeit erteilt, sogar nach Ablauf der Veranlagungsfristen eine neue, ersetzende Veranlagung festzusetzen, wenn die ursprüngliche Veranlagung entweder vom regionalen Steuereinsamler oder vom Richter für nichtig erklärt wurde, wodurch die Verwaltung somit in die Lage versetzt wird, eine von ihr begangene Unregelmäßigkeit zu korrigieren, während der einfache Rechtsuchende, zu dessen Lasten die zuständige Behörde einen Rechtsakt wegen von ihm begangener Unregelmäßigkeiten für nichtig erklärt, diese Unregelmäßigkeit nicht korrigieren kann, aber die Folgen der Nichtigkeitserklärung erleiden muß, lediglich mit dem Vorbehalt seines Klagerechts gegen die Entscheidung zur Nichtigkeitserklärung, und während die Befugnis zum Festsetzen einer ersetzenden Veranlagung nur den Einkommensteuerpflichtigen trifft und nicht den Steuerpflichtigen, der andere Steuern oder Abgaben zu entrichten hat? »

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Dem Hof wird die präjudizielle Frage gestellt, ob Artikel 260 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 355 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, indem die Verwaltung selbst nach Ablauf der Veranlagungsfristen eine neue, ersetzende Veranlagung festsetzen könne, wenn die ursprüngliche Veranlagung für nichtig erklärt worden sei.

Der Hof muß die Verfassungsmäßigkeit beurteilen, wobei zu berücksichtigen ist, daß einerseits ein Rechtsunterworfener im Gegensatz zur Verwaltung die Unregelmäßigkeit einer Rechtshandlung nicht korrigieren kann und andererseits die Befugnis zum Festsetzen einer ersetzenden Veranlagung nur die Einkommensteuerpflichtigen trifft und nicht jene Steuerpflichtigen, die andere Steuern oder Abgaben zu entrichten haben.

B.2.1. Die Flämische Regierung stellt die Zulässigkeit der präjudiziellen Frage in Abrede, weil nicht angegeben sei, welche Kategorien von Personen miteinander zu vergleichen seien.

B.2.2. Aus der Begründung und der Formulierung der präjudiziellen Frage sowie aus den Schriftsätzen geht deutlich hervor, daß der Hof mit der präjudiziellen Frage gebeten wird, die Rechtslage der Verwaltung und des Steuerpflichtigen im Rahmen des Einkommensteuergesetzbuches einerseits mit der Rechtslage der Steuerpflichtigen in verschiedenen Steuersystemen andererseits zu vergleichen.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.3. Artikel 260 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 in der in den Veranlagungsjahren, die Gegenstand der Streitsache vor dem verweisenden Richter sind, geltenden Fassung besagte:

« Wenn eine Veranlagung für nichtig erklärt wird, weil sie nicht gemäß einer gesetzlichen Regel festgelegt wurde, mit Ausnahme einer Regel bezüglich der Verjährung, kann die Verwaltung, selbst wenn die zur Festlegung der Veranlagung festgesetzte Frist bereits abgelaufen ist, in bezug auf denselben Steuerpflichtigen aufgrund derselben Steuerelemente oder eines Teils davon eine neue Veranlagung festlegen, entweder innerhalb von drei Monaten ab dem Datum, an dem gegen die Entscheidung des Direktors der Steuerverwaltung oder des von ihm beauftragten Beamten kein Einspruch mehr im Sinne der Artikel 278 bis 286 eingereicht werden kann, oder innerhalb von sechs Monaten ab dem Datum, an dem gegen die gerichtliche Entscheidung kein Einspruch mehr im Sinne der Artikel 288 bis 292 eingereicht werden kann. »

B.4. Der fragliche Artikel ist zurückzuführen auf die Bestimmung, die durch Artikel 32 des Gesetzes vom 20. August 1947 « zur Abänderung (a) der Gesetze und Erlasse über die Einkommensteuern und die nationale Krisensteuer und (b) der Gesetze und Erlasse über die den direkten Steuern gleichgesetzten Sondersteuern » (*Belgisches Staatsblatt*, 28. August 1947) in die durch den königlichen Erlaß vom 22. September 1936 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuern eingefügt wurde als Artikel 74*bis*. Sie wurde wie folgt begründet:

« Die Prüfung der Beschwerde durch die Verwaltung und durch die Gerichtshöfe hinkt derzeit weit hinterher.

Durch Artikel [32] kann vermieden werden, daß dem Staat rechtmäßig geschuldete Steuern entgehen, deren Veranlagungsgrund infolge von Beschwerden und Klagen völlig oder teilweise

aufgehoben wurde durch Entscheidungen, die erst endgültig getroffen wurden nach Ablauf der zur Festlegung dieser Steuern festgesetzten gesetzlichen Frist.

Wenn die Verwaltung bei der Anwendung der Gesetze einen Irrtum begangen hat, darf dies die gerechte Verteilung der Steuerlasten nicht beeinflussen, es sei denn, der Steuerpflichtige hat den Vorteil der Rechtsverwirkung erlangt. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 59, SS. 24-25)

Dem wurde im Finanz- und Haushaltsausschuß hinzugefügt:

« Ziel von Artikel 74*bis* ist es, dem Staat die Möglichkeit zu geben, den Steuerpflichtigen gültig zu veranlagern im Verhältnis zum Betrag der von ihm rechtmäßig geschuldeten Steuern, dies unter allen Umständen, mit Ausnahme des Falls der Rechtsverwirkung.

Die Vielfalt der Aufgaben der für die Veranlagung zuständigen Beamten, die komplizierte Beschaffenheit der Steuergesetze und der Veranlagungsformalitäten führen dazu, daß die Veranlagungen bisweilen durch die Verwaltung selbst oder durch die Appellations- oder Kassationshöfe für nichtig erklärt werden.

[...]

Der Betroffene schuldet dem Staat dennoch eine Steuer. Soll sie diesem entgehen wegen einer falschen, wenn auch verständlichen Auslegung durch den Veranlagungsbeamten? Dies wäre ungerecht gegenüber der Gemeinschaft. Jeder Bürger muß entsprechend seinen Einkünften zu den Ausgaben des Staates beitragen, und es ist nicht zulässig, daß ein Steuerpflichtiger infolge einer falschen Beurteilung der von ihm rechtmäßig geschuldeten Steuer entgehen würde.

Artikel 74*bis* soll es ermöglichen, diese Ungerechtigkeit rückgängig zu machen.

[...]

Ein Mitglied [des Ausschusses] hatte ganz einfach die Streichung dieses Artikels vorgeschlagen.

Dieser Vorschlag wurde von der Mehrheit der Mitglieder des Ausschusses abgelehnt. Dieser war nämlich der Auffassung, daß es eine Frage der einfachen Gerechtigkeit sei, daß jeder Steuerpflichtige seinen Beitrag an den Staat zahlt, selbst wenn ein Verwaltungsbeamter einen Verfahrensfehler begangen hat. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 407, SS. 58-59)

Ein Abänderungsantrag zur Aufhebung des damals noch gleichlautenden (aber mittlerweile ersetzt, jedoch inhaltlich immer noch ähnlichen) Artikels 355 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, der bei der Behandlung des Gesetzentwurfs über steuerrechtliche Streitsachen 1998 eingereicht wurde, wurde nicht angenommen:

« [Ein Mitglied] schlägt durch den Abänderungsantrag Nr. 6 (Dok. Nr. 1341/2) die Aufhebung von Artikel 355 des EStGB 1992 vor. Seines Erachtens ist es nicht annehmbar, daß

die Steuerverwaltung, wenn eine Veranlagung für nichtig worden ist, weil sie nicht gemäß einer gesetzlichen Regel festgelegt worden ist, in bezug auf denselben Steuerpflichtigen selbst außerhalb der Frist eine neue Veranlagung festlegen kann. Genauer betrachtet ist es sogar möglich, daß die Steuerverwaltung durch die jeweilige erneute Berichtigung ihrer aufeinanderfolgenden Irrtümer jahrelang eine instabile Steuersituation für den betreffenden Steuerpflichtigen herbeiführt. Dieser Grundsatz der 'erneuten Besteuerung' besteht auf dem Gebiet der indirekten Steuern im übrigen nicht.

Der Minister verweist auf die Verfassung. Alle Belgier müssen hinsichtlich der Steuern gleich behandelt werden.

Wenn die Veranlagung nicht verjährt ist, jedoch beispielsweise wegen Verfahrensfehlern für nichtig erklärt wurde, ist die Steuer weiterhin geschuldet und muß in bezug auf denselben Steuerpflichtigen eine neue festgelegt werden. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/17, S. 50)

In bezug auf den Behandlungsunterschied zwischen der Verwaltung und den Einkommensteuerpflichtigen

B.5.1. Der Behandlungsunterschied zwischen der Verwaltung und den Einkommensteuerpflichtigen beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Eigenschaft der Verfahrenspartei, die in einem Fall der Staat ist, der das Gemeinwohl verteidigt, und im anderen Fall eine Privatperson ist, die persönliche Interessen verfolgen kann.

B.5.2. Die Maßnahme, mit der der Behandlungsunterschied eingeführt wurde, ist sachdienlich, um die Zielsetzung des Gesetzgebers, die in B.4 angeführt wurde, zu verwirklichen.

B.5.3. Der Behandlungsunterschied entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung. Der Gesetzgeber konnte zur Wahrung der Interessen der Staatskasse und der Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz im Hinblick auf eine effiziente Eintreibung der gesetzlich geschuldeten Einkommensteuern den Standpunkt vertreten, daß eine Veranlagung, die für nichtig erklärt wurde, weil sie nicht gemäß einer gesetzlichen Regel festgelegt wurde, mit Ausnahme einer Regel bezüglich der Verjährung, von der Verwaltung erneut müsse festgelegt werden können. Die Festlegung einer Veranlagung in den Fällen, in denen die Steuer aufgrund des Gesetzes geschuldet ist, stellt nämlich eine Verpflichtung der Verwaltung dar, mit der die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet wird.

Die Maßnahme beschränkt im übrigen nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der Einkommensteuerpflichtigen, da die neue Festlegung der Veranlagung ausgeschlossen ist in den Fällen, in denen sich der Verstoß gegen die gesetzliche Regel auf die Verjährungsfrist bezieht und die Veranlagung in bezug auf denselben Steuerpflichtigen sowie aufgrund derselben Steuerelemente oder eines Teils davon festgelegt werden muß.

In bezug auf den Behandlungsunterschied zwischen den Einkommensteuerpflichtigen und den Steuerpflichtigen, die andere Steuern oder Abgaben schulden

B.6. Der Gesetzgeber kann, ohne gegen den Verfassungsgrundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, ausschließlich in der Einkommensteuer eine Maßnahme zur erneuten Festlegung einer für nichtig erklärten Veranlagung vorsehen unter Berücksichtigung der spezifischen Beschaffenheit des einzuhaltenden Veranlagungsverfahrens, des Umfangs der Steuerelemente und des Steuergegenstands, der großen Anzahl Steuerpflichtiger und der komplizierten Beschaffenheit der anwendbaren Gesetzgebung.

Der Verfassungsgrundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen verpflichtet den Gesetzgeber nicht zur absoluten Gleichförmigkeit der Verfahren, mit denen die unterschiedlichen Steuern oder Abgaben eingeführt werden.

B.7. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 260 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 21. Dezember 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts