

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 3650
Urteil Nr. 20/2006 vom 1. Februar 2006

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf von Artikel 49 des Programmgesetzes vom 9. Juli 2004 (Unterbrechung der Verjährung in Sachen Einkommensteuern), gestellt vom Pfändungsrichter am Gericht erster Instanz Kortrijk.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Snappe, 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 Beschluss vom 21. Februar 2005 in Sachen der Ter Lembeek International AG gegen den Belgischen Staat und den Föderalen Öffentlichen Dienst Finanzen, dessen Ausfertigung am 10. März 2005 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Pfändungsrichter am Gericht erster Instanz Kortrijk folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 49 des Programmgesetzes vom 9. Juli 2004 (*Belgisches Staatsblatt* vom 15. Juli 2004) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, dem Grundsatz des Rechts auf eine geordnete Rechtspflege, wie verankert in Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und den Artikeln 13, 144, 146 und 159 der Verfassung, und dem Schutz des Eigentumsrechts, wie verankert in Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern dieses als Auslegungsgesetz bezeichnete Gesetz

- die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen beeinträchtigt, die davon ausgehen konnten, dass die Eintreibung der Steuerveranlagungen infolge der Urteile des Kassationshofes vom 10. Oktober 2002 und vom 21. Februar 2003 verjährt war, wenigstens insofern diese Verjährung noch nicht mittels einer richterlichen Entscheidung erworben ist, ohne dass der Gesetzgeber im vorliegenden Fall außerordentliche Umstände zur Rechtfertigung der Rückwirkung dieses Gesetzes anführen kann,

- das Recht auf eine geordnete Rechtspflege sowie das Eigentumsrecht beeinträchtigt, indem er den Rechtsunterworfenen, die zum Zeitpunkt der Annahme des Gesetzes vom 9. Juli 2004 ein Verfahren gegen den Staat eingeleitet hatten, über das noch nicht durch eine rechtskräftig gewordene Entscheidung befunden worden war, eine richterliche Garantie versagt, insofern der auslegende Charakter der gesetzeskräftigen Norm dazu führt, dass der Ausgang der eingeleiteten Verfahren zugunsten des Staates beeinflusst wird oder dass das Rechtsprechungsorgan daran gehindert wird, über die Verjährung der Eintreibung der Steuerschuld zu befinden, ohne dass im vorliegenden Fall außerordentliche Umstände zur Rechtfertigung der Rückwirkung dieses Gesetzes angeführt werden können,

- einen nicht vernünftig gerechtfertigten Behandlungsunterschied einführt zwischen dem Schuldner einer Einkommensteuerschuld einerseits und dem Schuldner einer gemeinrechtlichen Schuld andererseits, indem die Verjährung der Eintreibung einer gemeinrechtlichen Schuld nicht durch einen Zahlungsbefehl unterbrochen werden kann, der nicht auf einem Vollstreckungsbefehl beruht, während die Verjährung der Eintreibung einer Steuerschuld wohl durch einen Zahlungsbefehl unterbrochen werden könnte, der aufgrund eines nicht effektiv vollstreckbaren Titels erlassen wird? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Zweck der präjudiziellen Frage ist es, vom Hof zu vernehmen, ob Artikel 49 des Programmgesetzes vom 9. Juli 2004 vereinbar sei mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, in Verbindung mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz, mit dem Recht auf eine geordnete Rechtspflege im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und der Artikel 13, 144, 146 und 159 der Verfassung sowie mit dem Eigentumsrecht im Sinne von Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

In Bezug auf die fragliche Bestimmung und den Kontext ihrer Annahme

B.2.1. Artikel 49 des Programmgesetzes vom 9. Juli 2004 besagt:

« Ungeachtet dessen, dass der Zahlungsbefehl die erste Maßnahme der direkten Verfolgung im Sinne der Artikel 148 und 149 des königlichen Erlasses zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 darstellt, ist der Zahlungsbefehl so auszulegen, dass er ebenfalls einen die Verjährung unterbrechenden Akt im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches darstellt, selbst wenn die beanstandete Steuerschuld nicht erwiesen und feststehend ist ».

Diese Bestimmung ist der einzige Artikel von Kapitel XII - « Auslegung der Anwendung von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches in Sachen Einkommensteuern » - des obengenannten Programmgesetzes.

B.2.2. Diese Bestimmung, die als auslegend eingestuft ist, wurde im Anschluss an eine Rechtsprechung des Kassationshofes angenommen, wonach dem im Bereich der Einkommensteuern vorgesehenen Zahlungsbefehl (Artikel 148 und 149 des Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992) eine die Verjährung unterbrechende Wirkung im Falle der Beanstandung der Steuerschuld aberkannt wurde.

B.3.1. Artikel 145 des Erlasses zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: KE/EStGB 1992) legt die fünfjährige Verjährungsfrist in Bezug auf Einkommensteuern wie folgt fest:

« Direkte Steuern sowie der Immobilienvorabzug verjähren nach fünf Jahren ab dem Datum, an dem sie gemäß Artikel 413 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 zahlbar sind [...] ».

Aufgrund von Artikel 145 Absatz 3 dieses Ausführungserlasses kann diese fünfjährige Frist « auf die in den Artikeln 2244 ff. des Zivilgesetzbuches vorgesehene Weise oder durch einen Verzicht auf die abgelaufene Zeit der Verjährung unterbrochen werden ».

B.3.2. Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches besagt:

« Eine Ladung vor Gericht, ein Zahlungsbefehl oder eine Pfändung, die demjenigen zugestellt werden, der an der Verjährung gehindert werden soll, stellen die zivilrechtliche Unterbrechung dar ».

B.3.3. In den Artikeln 148 und 149 des KE/EStGB 1992 wird der Begriff des Zahlungsbefehls im Bereich der Einkommensteuern festgelegt.

Artikel 148 des KE/EStGB 1992 besagt:

« Die direkte Verfolgung umfasst:

1. den Zahlungsbefehl;

[...]

Diese Verfolgung ist gerichtlicher Art, und ihre Gültigerklärung liegt im Zuständigkeitsbereich der ordentlichen Gerichte ».

Artikel 149 des KE/EStGB 1992 besagt:

« Wenn ein Steuerschuldner seine Steuern nicht innerhalb der in Artikel 413 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vorgesehenen Frist gezahlt hat, lässt der Einnehmer ihm innerhalb von 24 Stunden einen Zahlungsbefehl zustellen, dies bei Strafe der Vollstreckung durch Pfändung.

Oben auf dem Zahlungsbefehl müssen ein Auszug des Artikels der Heberolle bezüglich des Steuerschuldners und eine Kopie der Vollstreckbarkeitserklärung angegeben sein ».

B.3.4. Artikel 410 des EStGB 1992 erlaubt jedoch Vollstreckungsmaßnahmen nur in Bezug auf den « erwiesenen und feststehenden » Teil der Steuerschuld im Sinne dieser Bestimmung.

Wenn ein Steuerpflichtiger die Eintragung seiner Steuerschuld in die Heberolle beanstandet hatte, wobei also ein Teil nicht erwiesen und feststehend war im Sinne von Artikel 410 des EStGB 1992, machte die Steuerverwaltung, die ihm einen Zahlungsbefehl zugestellt hatte, die doppelte Funktion des Zahlungsbefehls geltend und ging davon aus, dass dieser, selbst wenn er keine ordnungsgemäße Vollstreckungsmaßnahme im Sinne der Artikel 148 und 149 des KE/EStGB 1992 war, seine Wirkung als « Zahlungsbefehl » im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches - d.h. ein die Verjährung unterbrechender Akt - behalten konnte.

B.4.1. Der Kassationshof hat jedoch in einem Urteil vom 10. Oktober 2002 (A.L. C.01.0067.F, R.W. 2005-2006, 579-580), das er in einem Urteil vom 21. Februar 2003 (A.L. C.01.0287.N) bestätigt hat, entschieden, dass der « Zahlungsbefehl auf dem Gebiet der Einkommensteuern eine Maßnahme der gerichtlichen Verfolgung ist, die einen Vollstreckungstitel voraussetzt und der Zwangsvollstreckung voraufgeht », so dass er, indem er durch den Staat zugestellt wurde, ohne dass eine unzweifelhaft geschuldete Steuer vorlag, « keine unterbrechende Wirkung haben konnte ».

Diese Rechtsprechung verhindert es, dass durch einen Zahlungsbefehl die Verjährungsfrist im Falle der Anfechtung der in die Heberolle eingetragenen Steuern unterbrochen wird.

B.4.2. Der Gesetzgeber vertrat den Standpunkt, dass diese Rechtsprechung sein Eingreifen erforderte, « um zu vermeiden, dass in Ermangelung der Möglichkeit für die Verwaltung, die Verjährung der beanstandeten Veranlagungen, für die kein erwiesener und feststehender, unmittelbar einforderbarer Betrag besteht, rechtsgültig unterbrechen zu können, viele davon als verjährt erklärt werden », wobei sich herausstellte, dass dieses Eingreifen « um so zwingender ist angesichts einer Prüfung der Angaben des Steuerrückstands im Bereich der Einkommensteuern, die zeigen, dass dieser zu mehr als vierzig Prozent auf beanstandete Veranlagungen zurückzuführen ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0473/001 und DOC 51-0474/001, S. 148).

Der Gesetzgeber hat daher beschlossen, Artikel 297 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2003 anzunehmen, der in das Einkommensteuergesetzbuch 1992 ein Kapitel XI^{bis} mit den Artikeln 443^{bis} und 443^{ter} einfügt, und zwar mit folgendem Wortlaut:

« Kapitel IX^{bis}. Verjährung der Rechte der Staatskasse

Art. 443^{bis}. § 1. Direkte Steuern sowie der Immobilienvorabzug verjähren nach fünf Jahren ab dem Datum, an dem sie gemäß Artikel 413 zahlbar sind.

Der Mobiliensteuervorabzug und der Berufssteuervorabzug verjähren nach fünf Jahren ab dem Datum der Vollstreckbarkeit der Heberolle, in die sie eingetragen wurden gemäß Artikel 304 § 1 Absatz 2.

§ 2. Die in § 1 vorgesehene Frist kann auf die in den Artikeln 2244 ff. des Zivilgesetzbuches vorgesehene Weise oder durch einen Verzicht auf die abgelaufene Zeit der Verjährung unterbrochen werden. Im Falle der Unterbrechung der Verjährungsfrist beginnt eine neue Verjährungsfrist, die auf die gleiche Weise unterbrochen werden kann, für fünf Jahre nach der letzten Maßnahme, mit der die vorherige Verjährungsfrist unterbrochen wurde, wenn kein Gerichtsverfahren anhängig ist.

Art. 443^{ter}. § 1. Jedes Gerichtsverfahren über die Festlegung oder die Eintreibung der Steuern und der Vorabzüge, das vom Belgischen Staat, vom Schuldner dieser Steuern oder Vorabzüge oder von gleich welcher anderen Person, die zur Zahlung der Schuld aufgrund dieses Gesetzbuches, seiner Ausführungserlasse oder des allgemeinen Rechts verpflichtet ist, eingeleitet wurde, führt zur Unterbrechung der Verjährungsfrist.

Beschwerden und Anträge auf Befreiung im Sinne von Artikel 376 führen ebenfalls zur Unterbrechung der Verjährungsfrist.

§ 2. Die Unterbrechung beginnt mit dem verfahrenseinleitenden Akt und endet, wenn die gerichtliche Entscheidung Rechtskraft erlangt.

Im Falle einer Beschwerde oder eines Antrags auf Befreiung von Amts wegen im Sinne von Artikel 376 beginnt die Unterbrechung jedoch mit dem die administrative Beschwerde einleitenden Antrag. Sie endet:

- wenn der Steuerpflichtige eine Gerichtsklage eingereicht hat, an dem Tag, an dem die gerichtliche Entscheidung Rechtskraft erlangt;
- in den anderen Fällen bei Ablauf der Frist, die dem Steuerpflichtigen zusteht, um Klage gegen die Verwaltungsentscheidung einzulegen ».

B.4.3. Während dieser Artikel 443^{bis} den Inhalt von Artikel 145 des obengenannten Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 übernimmt, führt Artikel 443^{ter} seinerseits einen neuen Grund für die Unterbrechung der Verjährung ein.

In Ermangelung einer Übergangsbestimmung findet Artikel 443ter des EStGB Anwendung auf die Verjährungsfristen, die zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens laufen, zehn Tage nach seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt*, das heißt am 10. Januar 2004.

Der Staatsrat vertrat jedoch den Standpunkt, es sei zweifelhaft, ob diese Bestimmung auf Steuern anwendbar sei, die aufgrund der Rechtsprechung des Kassationshofes vor dem 10. Januar 2004 verjährt waren, und hatte in seinem Gutachten zu dieser Bestimmung, die durch das Programmgesetz vom 22. Dezember 2003 eingeführt worden war, hervorgehoben, « wenn der Autor des Vorentwurfs vermeiden möchte, dass Steuerpflichtige in solchen Fällen die Verjährung geltend machen, wäre eine ausdrückliche Übergangsbestimmung notwendig » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0473/001 und DOC 51-0474/001, S. 464).

B.4.4. Ausgehend von dieser Anmerkung des Staatsrates erachtete der Gesetzgeber es als notwendig, durch einen Abänderungsantrag der Regierung in das Programmgesetz vom 9. Juli 2004 eine « gesetzliche Auslegungsbestimmung, die auf die in den Urteilen des Kassationshofes vom 10. Oktober 2002 und vom 21. Februar 2003 erwähnten Fälle anwendbar ist » einzufügen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, S. 2). Diese Bestimmung ist Gegenstand der dem Hof vorgelegten präjudiziellen Frage.

Zur Hauptsache

In Bezug auf die Einstufung der fraglichen Bestimmung

B.5. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan möchte an erster Stelle vom Hof erfahren, ob gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz verstoßen werde, indem die Steuerpflichtigen wegen der Rückwirkung des Gesetzes nicht länger davon ausgehen könnten, dass die Eintreibung der Steuerveranlagungen infolge der neueren Rechtsprechung des Kassationshofes verjährt sei. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan möchte anschließend vom Hof vernehmen, ob gegen dieselben Bestimmungen in Verbindung mit dem Recht auf eine geordnete Rechtspflege und dem Eigentumsrecht verstoßen werde, insoweit das Auslegungsgesetz durch seine Rückwirkung einer Kategorie von Steuerpflichtigen eine Gerichtsbarkeitsgarantie versage.

B.6. Die vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan klagende Partei bemängelt die Einstufung der fraglichen Bestimmung als Auslegungsbestimmung sowie deren Rückwirkung. Sie meint, die fragliche Bestimmung sei keine auslegende Bestimmung, sondern eine Bestimmung zur rückwirkenden Abänderung, die durch keinerlei außerordentlichen Umstand gerechtfertigt sei. Mit dieser Bestimmung solle Einfluss auf die schwebenden Verfahren genommen werden, indem verjährte Steuern wieder zahlbar gemacht würden, was eine diskriminierende Verletzung des Rechtssicherheitsgrundsatzes, des Rechtes auf eine geordnete Rechtspflege und des Eigentumsrechtes der Steuerpflichtigen, denen der Vorteil der erworbenen Verjährung entzogen werde, darstelle.

B.7.1. Es ist kennzeichnend für ein Auslegungsgesetz, am Datum des Inkrafttretens der ausgelegten Gesetzesbestimmungen wirksam zu werden. Ein Auslegungsgesetz ist nämlich ein Gesetz, das einer Gesetzesbestimmung den Sinn verleiht, den sie bereits bei ihrer Annahme hätte haben müssen.

B.7.2. Die Nichtrückwirkung der Gesetzes ist eine Garantie, durch die Rechtsunsicherheit vermieden werden soll. Diese Garantie erfordert es, dass der Rechtsinhalt vorhersehbar und zugänglich ist, damit jeder in einem vernünftigen Maße die Folgen einer bestimmten Handlung zum Zeitpunkt ihrer Ausführung vorhersehen kann. Diese Garantie kann nicht durch den bloßen Umstand, dass ein Gesetz rückwirkend als Auslegungsgesetz dargestellt würde, umgangen werden. Der Hof kann daher nicht darauf verzichten zu prüfen, ob ein als auslegend eingestuftes Gesetz mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist.

B.7.3. Vorbehaltlich der im Strafrecht anwendbaren Regeln und der Beachtung der rechtskräftigen Gerichtsentscheidungen ist die mit einer auslegenden Gesetzesbestimmung verbundene Rückwirkung gerechtfertigt, wenn die ausgelegte Bestimmung nicht von Anfang an anders zu verstehen war als auf die in der Auslegungsbestimmung dargelegte Weise.

B.7.4. Ist dies nicht der Fall, so ist die sogenannte Auslegungsbestimmung in Wirklichkeit eine bloße rückwirkende Bestimmung und ist ihre Rückwirkung nur zu rechtfertigen, wenn sie die Bedingungen erfüllt, denen die Gültigkeit einer solchen Bestimmung unterliegt.

B.8.1. Wie in B.4.4 in Erinnerung gerufen wurde, stellt die aus einem Abänderungsantrag der Regierung hervorgegangene fragliche Bestimmung eine als auslegend eingestufte Gesetzesbestimmung dar, die auf die in den Urteilen des Kassationshofes vom 10. Oktober 2002 und 21. Februar 2003 erwähnten Fälle anwendbar ist und sich aus einer Anmerkung der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates ergibt, die er in den Gutachten zu den Programmgesetzen vom 22. Dezember 2003 und 9. Juli 2004 geäußert hat.

B.8.2. In seiner Erläuterung erklärte der Finanzminister:

« Diese auslegende Gesetzesbestimmung ist gerechtfertigt, insofern die ausgelegte Bestimmung von Anfang an vernünftigerweise nicht anders zu verstehen war als auf die in der Auslegungsbestimmung angegebene Weise. Die Verjährung der Veranlagungen, die in jenen Fällen in der Heberolle eingetragen waren, auf die sich die obenerwähnten Urteile des Kassationshofes bezogen, wurde immer durch die Zustellung eines Zahlungsbefehls unterbrochen, und dessen Gültigkeit wurde immer bis zum Datum dieser Urteile anerkannt (siehe ebenfalls die Schlussanträge der Staatsanwaltschaft im Urteil des Kassationshofes vom 21. Februar 2003) » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, S. 2).

B.9. Durch die fragliche Bestimmung, die im Kapitel « Auslegung der Anwendung von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches in Sachen Einkommensteuern » enthalten ist, soll der in den Artikeln 148 und 149 des KE/EStGB 1992 vorgesehene Zahlungsbefehl so ausgelegt werden, dass er « ebenfalls einen die Verjährung unterbrechenden Akt im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches darstellt, selbst wenn die beanstandete Steuerschuld nicht erwiesen und feststehend ist ».

Diese Bestimmung beinhaltet folglich, dass der Zahlungsbefehl auf dem Gebiet der Einkommensteuern eine doppelte Beschaffenheit aufweist: Akt der direkten Verfolgung im Sinne der Artikel 148 und 149 des KE/EStGB 1992 und die Verjährung unterbrechender Akt im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches, selbst wenn die beanstandete Steuerschuld nicht erwiesen und feststehend ist.

B.10. Sowohl aus der Rechtfertigung der fraglichen Bestimmung als auch aus dem Titel des Kapitels, in dem sie enthalten ist, sowie aus ihrer eigentlichen Formulierung geht hervor, dass sie Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches auslegen soll, eine Bestimmung, auf die Artikel 145 des KE/EStGB 1992 verweist.

Indem der Gesetzgeber den Zahlungsbefehl im Sinne der Artikel 148 und 149 des KE/EStGB 1992 als einen die Verjährung unterbrechenden Akt im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches auslegt, selbst wenn die beanstandete Schuld nicht erwiesen und feststehend ist, legt er notwendigerweise hinsichtlich der Einkommensteuern den Begriff des Zahlungsbefehls im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches aus.

B.11.1. Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches legt die Wirkung - Unterbrechung der Verjährung - eines Zahlungsbefehls fest, beschreibt jedoch nicht, was ein Zahlungsbefehl ist und welches die Bedingungen seiner Gültigkeit sind.

B.11.2. Der Gesetzgeber kann durch eine Auslegungsbestimmung die Bedingungen zur Anwendung einer Gesetzesbestimmung präzisieren.

Da eine Auslegungsbestimmung der ausgelegten Bestimmung den Sinn verleiht, den sie von Anfang an haben sollte, kann diese Auslegung jedoch nicht dazu führen, einen Unterschied in der Bedeutung der Bestimmung entsprechend ihrem Anwendungsbereich zu schaffen.

B.12.1. Aus dem Begriff « ebenfalls » in der fraglichen Bestimmung geht hervor, dass diese Bestimmung dem Begriff des Zahlungsbefehls im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches eine zusätzliche Bedeutung hinzufügt oder zumindest präzisiert, da dieser Artikel hinsichtlich der Einkommensteuern als ein die Verjährung unterbrechender Akt auszulegen ist, « selbst wenn die beanstandete Steuerschuld nicht erwiesen und feststehend ist ».

B.12.2. Außerdem beweist die Verwendung des Begriffs « ungeachtet dessen », dass diese Auslegung sich keineswegs aufdrängte oder gar im Widerspruch zur Beschaffenheit des Zahlungsbefehls als Vollstreckungsmaßnahme im Sinne der Artikel 148 und 149 des königlichen Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 stehen konnte.

B.12.3. Indem die fragliche Bestimmung sich schließlich darauf beschränkt, den in Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches enthaltenen Begriff des Zahlungsbefehls ausschließlich in Bezug auf Einkommensteuern auszulegen, verleiht sie dem Begriff « Zahlungsbefehl » eine unterschiedliche Bedeutung je nach dem Sachbereich, auf den er Anwendung findet.

Es kann folglich nicht davon ausgegangen werden, dass die fragliche Bestimmung Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches, das heißt einer Bestimmung von allgemeiner Tragweite, einen ursprünglichen Sinn zurückgeben würde, der auf den Sachbereich der Einkommensteuern begrenzt wäre.

B.12.4. Falls die fragliche Bestimmung ein Problem lösen soll, das sich nur im Steuerrecht stellt, ergibt sich dieses Problem in Wirklichkeit daraus, dass die Bezugnahme in Artikel 145 des Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 - der im Übrigen in Artikel 443bis des EStGB 1992, der durch Artikel 297 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2003 eingeführt wurde, übernommen wurde - auf die in Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches festgelegten Weisen der Unterbrechung der Verjährung nicht geeignet ist; dieses Problem kann nicht gelöst werden, indem der in Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches enthaltene Begriff des Zahlungsbefehls ausgelegt und diese Auslegung auf den Sachbereich der Einkommensteuern begrenzt wird.

Die fragliche Bestimmung kann folglich nicht als eine Auslegungsbestimmung angesehen werden.

In Bezug auf die Rückwirkung der fraglichen Bestimmung

B.13.1. Wenngleich die fragliche Bestimmung nicht als eine auslegende Rechtsnorm eingestuft werden kann, der außerdem durch keinen anderen Artikel des Programmgesetzes vom 9. Juli 2004 ausdrücklich Rückwirkung erteilt wurde, geht sowohl aus der Überschrift von Kapitel XII dieses Programmgesetzes, wobei Artikel 49 dessen einziger Artikel ist, als auch aus den in B.8.1 und B.8.2 erwähnten Vorarbeiten hervor, dass es der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers war, dieser Bestimmung Rückwirkung zu verleihen, so dass davon auszugehen ist, dass sie auf Sachverhalte Anwendung findet, die noch nicht den Gegenstand einer rechtskräftig gewordenen richterlichen Entscheidung gebildet haben.

B.13.2. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die zu Rechtsunsicherheit führen kann, ist nur zu rechtfertigen, wenn sie für das ordnungsgemäße Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes unerlässlich ist.

Wenn außerdem erwiesen ist, dass die Rückwirkung der Gesetzesnorm zur Folge hat, in einem bestimmten Sinne Einfluss auf eines oder mehrere Gerichtsverfahren zu nehmen oder die Rechtsprechungsorgane daran zu hindern, Entscheidungen zu treffen, erfordert es die Beschaffenheit des geltend gemachten Grundsatzes, dass außergewöhnliche Umstände oder zwingende Gründe allgemeinen Interesses dieses Eingreifen des Gesetzgebers rechtfertigen, das zum Nachteil einer Kategorie von Bürgern die Rechtsprechungsgarantien, die allen geboten werden, verletzt.

B.13.3. Da die fragliche Bestimmung schwebende Verfahren beeinflusst, muss der Hof prüfen, ob die Rückwirkung dieser Bestimmung jede einzelne der in B.13.2 angeführten Bedingungen erfüllt.

B.14.1. Wie in B.8.2 dargelegt wurde, ist die fragliche Bestimmung damit gerechtfertigt worden, dass die Verjährung von beanstandeten Steuern immer durch die Zustellung eines Zahlungsbefehls unterbrochen worden sei und dessen Gültigkeit bis zum Datum der Urteile des Kassationshofes vom 10. Oktober 2002 und vom 21. Februar 2003 immer anerkannt worden sei (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, S. 2).

Selbst wenn eine Kontroverse bezüglich der Beschaffenheit des Zahlungsbefehls im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches bestand, war es jedoch vor den obengenannten Urteilen des Kassationshofes keineswegs erlaubt, die von der Verwaltung angeführte These der doppelten Wirkung des Zahlungsbefehls zurückzuweisen, wonach ein als Vollstreckungsmaßnahme regelwidriger Zahlungsbefehl dennoch seine Wirkung als die Verjährung unterbrechender Akt behalten konnte.

Bei der Annahme des Zivilgesetzbuches 1804 wurde der Zahlungsbefehl nämlich nicht als Vollstreckungsmaßnahme betrachtet, sondern als vorbereitende Maßnahme zum Ausdruck des Willens des Gläubigers, die Zahlung der geschuldeten Summen zu erhalten.

Nach dem Inkrafttreten des Gerichtsgesetzbuches, insbesondere der Artikel 1494 ff., ist eine Kontroverse über die Beschaffenheit des Zahlungsbefehls entstanden, wobei manche der Auffassung waren, der Zahlungsbefehl sei keine Vorbereitungsmaßnahme, sondern eine Vollstreckungsmaßnahme. Wenngleich der Zahlungsbefehl im Sinne der Artikel 148 und 149 des

KE/EStGB 1992 eine Vollstreckungsmaßnahme darstellt, deren Gültigkeit von der erwiesenen und feststehenden Beschaffenheit der Schuld abhängt, unterliegt die Wirkung des Zahlungsbefehls im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches nicht den gesetzlich vorgesehenen Gültigkeitsbedingungen.

Weder die obengenannten Bestimmungen des Gerichtsgesetzbuches noch irgendein Urteil des Kassationshofes schlossen jedoch die Gültigkeit des Zahlungsbefehls als die Verjährung unterbrechender Akt aus, wenn die Schuld nicht erwiesen und feststehend ist.

Im Gegenteil, in gewissen Entscheidungen von Tatrichtern wird diese Wirkung eines Zahlungsbefehls, die Verjährung zu unterbrechen, unabhängig von seiner Gültigkeit als Vollstreckungsmaßnahme anerkannt.

B.14.2. Dieses Konzept hatte die Verwaltungspraxis auf dem Gebiet der Einkommensteuern inspiriert und zahlreiche Steuerpflichtige veranlasst, einen Verzicht auf die abgelaufene Zeit der Verjährung zu unterschreiben.

B.14.3. Außerdem hatte der Kassationshofes durch ein Urteil vom 28. Oktober 1993 ein Urteil des Appellationshofes Lüttich aufgehoben, weil dieser nicht auf die Schlussanträge des Belgischen Staates geantwortet hatte, der geltend gemacht hatte, der Zahlungsbefehl « dient insbesondere dazu, die Verjährung zu unterbrechen gemäß Artikel 194 des königlichen Erlasses zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches [...] », und der Appellationshof Brüssel, an den die Rechtssache verwiesen worden war, hat in einem Urteil vom 24. Juni 1997 entschieden, « dass ein solcher Zahlungsbefehl als unterbrechender Akt im Sinne von Artikel 2244 des Zivilgesetzbuches gilt und nicht durch die Nichtigkeit der darauf folgenden Zwangsvollstreckung ausgehöhlt wird, da die Unterbrechungswirkung des Zahlungsbefehls unabhängig von den Auswirkungen der eigentlichen Vollstreckungsmaßnahme gilt » (Brüssel, 24. Juni 1997, *J.T.*, 1998, SS. 458-459).

B.14.4. Nachdem der Staat einen Zahlungsbefehl zugestellt hatte, konnte er somit rechtmäßig davon ausgehen, die Verjährung auf gültige Weise unterbrochen zu haben, selbst wenn die Steuerschuld beanstandet wurde.

B.14.5. Im Übrigen hat der Finanzminister bezüglich der fraglichen Bestimmung folgendes bemerkt:

« [Durch diese Bestimmung wird] eine willkürliche Diskriminierung zwischen den Steuerschuldnern, die einen Verzicht auf die abgelaufene Zeit der Verjährung unterschrieben haben, und denjenigen, die sich geweigert haben, einen solchen Verzicht zu unterschreiben und die Zustellung eines Zahlungsbefehls abgewartet haben, vermieden.

Wenn kein Verzicht auf die abgelaufene Zeit der Verjährung unterschrieben wurde, stellt die Zustellung eines Zahlungsbefehls die einzige Möglichkeit für den Einnahmer dar, die Verjährung zu unterbrechen. Gemäß der jüngeren Rechtsprechung des Kassationshofes besteht diese Möglichkeit ebenfalls nicht mehr, so dass die Verjährung nicht zu vermeiden wäre.

Da die Steuerschuldner selbst die Steuern beanstandet haben, konnten sie rechtmäßig nicht damit rechnen, dass die Steuerschuld hierdurch verjährt werde. Es wäre aus der Sicht eines Steuerschuldners nicht vernünftig, auf die Befreiung von der Steuer zu hoffen, indem er eine Beschwerde oder Klage einreicht, während der Staat die Steuer nicht eintreiben kann » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, SS. 2-3).

B.14.6. Obwohl die Urteile des Kassationshofes vom 10. Oktober 2002 und vom 21. Februar 2003 rechtlich nur eine relative Rechtskraft aufwiesen, besitzen sie, insofern sie die Rechtsfrage bezüglich der Beschaffenheit und der Auswirkungen eines Zahlungsbefehls geklärt haben, eine faktische Autorität, die für alle Rechtsprechungsorgane gilt, da die Entscheidungen, die gegebenenfalls von der Antwort des Kassationshofes abweichen würden, Gefahr laufen würden, wegen Verletzung des Gesetzes in der Auslegung durch den Kassationshof aufgehoben zu werden. Aus der Rechtsprechung geht im Übrigen hervor, dass die Tatrichter sich der Lösung angeschlossen haben, die in den beiden obengenannten Urteilen des Kassationshofes vertreten wird.

B.14.7. Die Urteile vom 10. Oktober 2002 und vom 21. Februar 2003 hatten somit zur Folge, dass die Weise der Unterbrechung der Verjährung, die üblicherweise auf dem Gebiet der Einkommensteuern angewandt wurde, rückwirkend wirkungslos wurde, wie in B.8.2 dargelegt wurde. Somit wurde eine Kategorie von Steuerpflichtigen von einer Schuld befreit, die sie beanstandet hatten, von der jedoch nicht angenommen werden kann, dass sie nicht geschuldet war. Um die Rückwirkung der Regel aus der Rechtsprechung, die sich aus den obengenannten Urteilen ergibt, zu neutralisieren, hat der Gesetzgeber selbst eine rückwirkende Bestimmung angenommen.

B.14.8. Die Inanspruchnahme einer rückwirkenden Bestimmung ist im vorliegenden Fall ebenfalls zu erklären durch das Fehlen einer Bestimmung, die es ermöglichen würde, den Kassationshof um die zeitliche Begrenzung der Auswirkungen der in seinen Urteilen angenommenen grundsätzlichen Standpunkte zu bitten, während sowohl der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (Artikel 231 Unterabsatz 2 des EG-Vertrags) als auch der Schiedshof (Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof) und der Staatsrat (Artikel 14^{ter} der am 12. Januar 1973 koordinierten Gesetze über den Staatsrat) die Auswirkungen der von ihnen für nichtig erklärten Handlungen aufrechterhalten können.

B.14.9. Die erste Reaktion des Gesetzgebers auf die obengenannten Urteile des Kassationshofes im Programmgesetz vom 22. Dezember 2003 hat dazu geführt, ins EStGB die Artikel 443^{bis} und 443^{ter} in einem neuen Kapitel IX^{bis} - « Verjährung der Rechte der Staatskasse » - einzufügen.

Die fragliche Bestimmung des Programmgesetzes vom 9. Juli 2004 hat diese Reaktion des Gesetzgebers ergänzt.

Angesichts der kurzen Frist zwischen ihrer Annahme ist davon auszugehen, dass diese Bestimmungen gemeinsam die Reaktion des Gesetzgebers auf die obengenannten Urteile darstellen.

B.14.10. Im Übrigen wurde im Laufe der Vorarbeiten einerseits festgestellt, dass der Steuerrückstand im Bereich der Einkommensteuern « zu mehr als vierzig Prozent auf beanstandete Veranlagungen zurückzuführen ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0473/001 und 51-0474/001, S. 148), und andererseits, dass gewisse Akten, die in den Genuss des Standpunktes des Kassationshofes gelangen würden, « Steuerbetrug im großen Stil » betrafen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, S. 7). Insofern die Maßnahme, ohne auf die Rechte der Steuerpflichtigen vorzugreifen, die Rechte der Staatskasse auf dem Gebiet der beanstandeten Besteuerungen wahrte, konnte davon ausgegangen werden, dass sie Erfordernissen allgemeinen Interesses entsprach.

B.14.11. Schließlich schränkt die Rückwirkung der fraglichen Bestimmung nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der Steuerpflichtigen ein, die bis zu den Urteilen des

Kassationshofes der Auffassung waren, der ihnen zugestellte Zahlungsbefehl habe die Verjährung gültig unterbrochen.

Der Umstand, dass sie unerwartet darauf hoffen konnten, in den Genuss der obenerwähnten Rechtsprechung des Kassationshofes zu gelangen, kann dem Eingreifen des Gesetzgebers nicht die Rechtfertigung entziehen.

B.15. Folglich erweist sich, dass die Maßnahme durch außergewöhnliche Umstände gerechtfertigt ist und zwingenden Gründen allgemeinen Interesses entspricht, und dass daher kein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz, vorliegt.

In Bezug auf die Prüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Recht auf eine geordnete Rechtspflege und mit dem Eigentumsrecht

B.16. Der vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan klagenden Partei wird ebenfalls nicht das Recht auf eine geordnete Rechtspflege entzogen, da sie das Recht behält, vor dem zuständigen Rechtsprechungsorgan die Beschwerde weiterzuführen, die sie eingereicht hatte, um die von ihr geforderte Steuer anzufechten. Selbst wenn die fragliche Bestimmung schwebende Verfahren beeinflusst, ändert sie nicht das darauf anwendbare materielle Steuerrecht, und insofern sie einen Einfluss auf die Verjährung der beanstandeten Schulden ausübt, ist sie durch die vorstehend angeführten zwingenden Gründe allgemeinen Interesses gerechtfertigt.

B.17. Insofern, als die Vereinbarkeit mit dem Eigentumsrecht in Frage gestellt wird, kann nicht angenommen werden, dass die Steuerpflichtigen, die die von ihnen verlangte Steuer beanstandet hatten, gegenüber dem Staat kein Forderungsrecht in Höhe der beanstandeten Steuer erworben hatten. Würde man davon ausgehen, ihr Recht auf Achtung ihres Eigentums im Sinne von Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention sei beeinträchtigt worden, so wäre dies gemäß Absatz 2 dieses Artikels geschehen. Der Gesetzgeber konnte, ausgehend von dieser Bestimmung, aus den vorstehend dargelegten Gründen den Standpunkt vertreten, dass die beanstandete Maßnahme dem allgemeinen Interesse entsprach und

notwendig war, um die Zahlung von Steuern zu gewährleisten, wobei er keineswegs Regeln für ihre Festlegung abänderte.

B.18.1. Nach Darlegung der vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan klagenden Partei führe die fragliche Bestimmung einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen den Schuldnern einer beanstandeten Steuerschuld und den gemeinrechtlichen Schuldnern ein.

B.18.2. Wie vorstehend dargelegt wurde, soll die fragliche Bestimmung die Interessen der Staatskasse wahren, indem auf eine Rechtsprechung reagiert wird, deren Auswirkungen als ausreichend unerwartet angesehen werden können, um ein Eingreifen des Gesetzgebers zu rechtfertigen.

Da diese Rechtsprechung sich nur auf den Sachbereich der Einkommensteuern bezog, konnte der Gesetzgeber sein Eingreifen auf diesen Sachbereich begrenzen.

B.18.3. Selbst wenn die dem Steuerrecht unterliegenden und die dem allgemeinen Recht unterliegenden Schuldner als vergleichbare Personen angesehen werden können, ist nämlich das Problem der Unterbrechungswirkung eines ohne Vollstreckungstitel zugestellten Zahlungsbefehls eng mit der Weise der Festlegung und der Eintreibung der Steuer verbunden, die nicht mit der Weise der Festlegung und Eintreibung einer gemeinrechtlichen Forderung vergleichbar ist.

B.19. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 49 des Programmgesetzes vom 9. Juli 2004, der auf Sachverhalte Anwendung findet, die noch nicht den Gegenstand einer rechtskräftig gewordenen richterlichen Entscheidung gebildet haben, verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, in Verbindung mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz, mit dem Recht auf eine geordnete Rechtspflege und mit dem Eigentumsrecht.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 1. Februar 2006.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts