

Geschäftsverzeichnissnr. 4077
Urteil Nr. 92/2007 vom 20. Juni 2007

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf die Artikel 4, 5 und 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, J.-P. Snappe und E. Derycke, 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 21. November 2006 in Sachen der Stadt Antwerpen gegen die « Port Estates » AG, dessen Ausfertigung am 28. November 2006 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 4, 5 und 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 346 und 351 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der koordinierten Verfassung, indem sie ohne vernünftige Rechtfertigung den für die direkten lokalen Steuern zuständigen Behörden die Verpflichtung auferlegen, die Steuer stets durch Anwendung des Verfahrens der 'Eintragung von Amts wegen in die Heberolle' festzulegen, und zwar auch dann, wenn die Erklärung verspätet ist, wobei diese Verpflichtung in diesem Fall aufgrund der Artikel 346 und 351 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht für die für die direkten Staatssteuern zuständige Verwaltung gilt, die darauf verzichten kann, indem sie das Bestehen einer solchen Erklärung annimmt? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die präjudizielle Frage betrifft die Artikel 4 bis 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern. Diese Bestimmungen lauten:

« Art. 4. § 1. Die Heberollen werden spätestens am 30. Juni des Jahres, das dem Rechnungsjahr folgt, festgestellt und für vollstreckbar erklärt

- durch das Bürgermeister- und Schöffenkollegium, was die Gemeindesteuern betrifft;
- durch den Gouverneur oder die Person, die ihn in seinem Amt ersetzt, was die Provinzialsteuern betrifft.

Die Heberolle wird dem Einnehmer, der mit der Eintreibung beauftragt ist und unverzüglich für den Versand der Steuerbescheide sorgt, gegen Empfangsbestätigung übermittelt. Dieser Versand erfolgt für den Steuerpflichtigen kostenlos.

§ 2. Die in den Heberollen festgestellten Anrechte werden zu den Einnahmen des Rechnungsjahres gebucht, in dem die Heberollen für vollstreckbar erklärt werden.

§ 3. In den Heberollen wird folgendes angegeben:

1. der Name der Gemeinde oder der Provinz, die die Steuer festgelegt hat;
2. der Name, die Vornamen oder die Firma und die Adresse des Steuerpflichtigen;
3. das Datum der Verordnung, aufgrund deren die Steuer zu entrichten ist;
4. die Bezeichnung, die Besteuerungsgrundlage, der Satz, die Berechnung und der Betrag der Steuer sowie das Rechnungsjahr, auf das sie sich bezieht;
5. die Nummer des Artikels;
6. das Datum der Vollstreckbarerklärung;
7. das Datum des Versands;
8. der äußerste Zahlungstermin;
9. die Frist, innerhalb deren der Steuerpflichtige eine Beschwerde einreichen kann, die Bezeichnung und die Adresse der Instanz, die befugt ist, diese entgegenzunehmen ».

« Art. 5. Auf dem Steuerbescheid werden das Datum des Versands und die in Artikel 4 § 3 erwähnten Angaben vermerkt.

Dem Steuerbescheid wird eine Zusammenfassung der Verordnung, aufgrund deren die Steuer zu entrichten ist, beigelegt ».

« Art. 6. Sieht die Steuerverordnung eine Erklärungspflicht vor, hat die Nichtabgabe dieser Erklärung innerhalb der in vorerwähnter Verordnung festgelegten Frist oder die Abgabe einer falschen, unvollständigen oder ungenauen Erklärung seitens des Steuerpflichtigen die Eintragung der Steuer von Amts wegen in die Heberolle zur Folge.

Bevor die Steuer von Amts wegen veranlagt wird, notifiziert die Behörde, die aufgrund von Artikel 4 befugt ist, die Heberollen festzustellen, dem Steuerpflichtigen per Einschreiben die Gründe für die Anwendung dieses Verfahrens, die Elemente, auf denen die Veranlagung basiert, sowie das Verfahren zur Bestimmung dieser Elemente und den Betrag der Steuer.

Der Steuerpflichtige verfügt über eine Frist von dreißig Tagen ab dem Datum der Notifikation, um seine Bemerkungen schriftlich vorzubringen.

Die Veranlagung der Steuer von Amts wegen kann nur während einer Zeitspanne von drei Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres rechtsgültig in die Heberolle eingetragen werden. Diese Frist wird um zwei Jahre verlängert, wenn in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden gegen die Steuerverordnung verstoßen wird.

Die Steuerverordnung kann vorsehen, dass die von Amts wegen in die Heberolle eingetragenen Steuern um einen in der Verordnung festgelegten Betrag, der das Doppelte der geschuldeten Steuer nicht überschreiten darf, erhöht werden. Der Betrag dieser Erhöhung wird ebenfalls in die Heberolle eingetragen ».

B.1.2. Dem vorlegenden Richter zufolge und im Gegensatz zu dem, was im Nachhinein der Kassationshof erkannt hat (Kass., 19. Januar 2007, F.05.0095.N), beinhaltet der vorerwähnte Artikel 6 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 eine Verpflichtung für die Provinzial- und Gemeindebehörden, bei Nichtabgabe einer Erklärung innerhalb der in der Steuerverordnung festgelegten Frist oder bei Abgabe einer falschen, unvollständigen oder ungenauen Erklärung die Steuer von Amts wegen in die Heberolle einzutragen. In dieser Auslegung hat der Hof die fraglichen Bestimmungen zu prüfen.

B.2. Aus dem Verweisungsurteil ergibt sich, dass der vorlegende Richter einerseits die Provinzial- und Gemeindebehörden, die bei Nichtabgabe einer Erklärung innerhalb der in der Steuerverordnung festgelegten Frist verpflichtet wären, die Steuer von Amts wegen in die Heberolle einzutragen, und andererseits die Verwaltung der direkten Steuern, die gemäß Artikel 351 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in diesem Fall über die Möglichkeit verfügt, die Veranlagung von Amts wegen durchzuführen, aber darauf verzichten könnte, indem sie aufgrund einer verspäteten Erklärung eine gewöhnliche Veranlagung durchführt, miteinander vergleicht.

B.3. Aus den Vorarbeiten zu dem fraglichen Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 geht hervor, dass diese Bestimmung die Artikel 8 bis 18 des Gesetzes vom 29. April 1819 über die Gemeindesteuern ersetzen soll. Diese Bestimmung wurde wie folgt begründet:

« Die Artikel 8 bis 18 des Gesetzes vom 29. April 1819 zur Festlegung von Bestimmungen, die geeignet sind, die Eintreibung der Gemeindesteuern in wirksamer Weise zu gewährleisten, gelten immer noch. Es herrscht jedoch volle Einigkeit darüber, dass dieses Bußgeldsystem völlig überholt und unbrauchbar geworden ist. Insbesondere die Zuständigkeit des Polizeigerichts, die Bezeichnung der Bediensteten, das Verbalisierungsverfahren, die Art der Strafen, die strafbaren Handlungen und die Verteilung des Aufkommens der Geldbußen stehen der praktischen Anwendung dieser Bestimmungen im Wege.

Der vorliegende Artikel modernisiert diese Regelung und sieht vor, dass die Geldbuße im Wesentlichen eine Verwaltungssanktion ist, und zwar eine einfache Erhöhung der Gebühren, die das Doppelte der hinterzogenen Steuer nicht überschreiten darf » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, DOC 49-461/1, S. 5).

B.4. Der Behandlungsunterschied zwischen den Provinzial- und Gemeindebehörden einerseits und der Verwaltung der direkten Steuern andererseits, der sich daraus ergibt, dass - in der Auslegung des vorlegenden Richters - im Falle einer verspäteten Erklärung die erstere Kategorie dazu verpflichtet ist, die Steuer von Amts wegen in die Heberolle einzutragen, während die letztere Kategorie in einem solchen Fall aufgrund der verspäteten Erklärung noch eine gewöhnliche Veranlagung durchführen kann, zieht weder für den Steuerpflichtigen noch für die betreffende Behörde unangemessene Folgen nach sich.

Hinsichtlich des Steuerpflichtigen

B.5.1. So hat die betreffende Provinzial- oder Gemeindebehörde zu beweisen, auf welcher Grundlage sie die Veranlagung von Amts wegen durchführen will, und ändert die Tatsache, dass die Veranlagung von Amts wegen erfolgt, nichts daran, dass diese Veranlagung sorgfältig durchgeführt werden muss. Die Behörde, die die Veranlagung von Amts wegen durchführt, hat somit die Elemente, über die sie verfügt, in angemessener Weise zu verwenden.

B.5.2. Gemäß Artikel 6 Absätze 2 und 3 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 muss der Steuerpflichtige, bevor die Steuer von Amts wegen veranlagt wird, von den Gründen für die Anwendung dieses Verfahrens, den Elementen, auf denen die Veranlagung basiert, sowie vom Betrag der Steuer in Kenntnis gesetzt werden und verfügt er über eine Frist von dreißig Tagen, um seine Bemerkungen schriftlich vorzubringen. Demzufolge ist er in der Lage, die in seiner verspäteten Erklärung enthaltenen Angaben in seine schriftlichen Bemerkungen aufzunehmen.

B.5.3. Es ist zwar so, dass die Steuerverordnung gemäß dem fraglichen Artikel 6 Absatz 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 vorsehen kann, dass die von Amts wegen in die Heberolle eingetragenen Steuern um einen in der Verordnung festgelegten Betrag, der das Doppelte der geschuldeten Steuer nicht überschreiten darf, erhöht werden. Es handelt sich dabei jedoch nur um eine Möglichkeit und keineswegs um eine Verpflichtung. Darüber hinaus muss die Provinzial- oder Gemeindebehörde bei der Festlegung der Steuererhöhung den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachten, wobei dem Umstand Rechnung getragen werden kann, dass die Erklärung - wenn auch verspätet - eingereicht wurde.

Hinsichtlich der betreffenden Behörde

B.6. In der Auslegung des vorliegenden Richters muss die Provinzial- oder Gemeindebehörde im Falle einer verspäteten Erklärung die Steuer von Amts wegen in die Heberolle eintragen und kann sie keine gewöhnliche Veranlagung vornehmen, und zwar im Gegensatz zur Verwaltung der direkten Steuern, die nicht nur aufgrund der in der verspäteten Erklärung angegebenen Einkünfte eine Veranlagung durchführen kann, sondern außerdem diese Erklärung im Nachhinein als inexistent betrachten kann, um die Steuer dennoch von Amts wegen zu veranlagern. Wenngleich in dieser Auslegung die lokale Behörde das Vorhandensein dieser verspäteten Erklärung nicht anerkennen darf, indem sie eine gewöhnliche Veranlagung durchführt, schließt dies nicht aus, dass die Behörde, die kraft Artikel 4 dafür zuständig ist, die Heberolle festzustellen, bei der Bestimmung der Elemente, auf denen die von Amts wegen erfolgte Veranlagung beruht, dem Inhalt dieser Erklärung Rechnung trägt.

B.7. Einer bestimmten Rechtsprechung zufolge ergibt sich aus dem fraglichen Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996, dass in dem Fall, wo die lokale Behörde aufgrund einer verspäteten Erklärung dennoch eine gewöhnliche Veranlagung durchführen würde, diese Veranlagung nichtig wäre. Diese Nichtigkeit ist die Folge der Nichtbeachtung der im vorerwähnten Artikel 6 Absätze 2 und 3 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 enthaltenen wesentlichen Formvorschriften. Die Behörde könnte in diesem Fall diese Sanktion vermeiden, indem nach erfolgter Feststellung, dass eine Erklärung verspätet eingereicht worden ist, das in der fraglichen Bestimmung vorgeschriebene Verfahren beachtet wird.

B.8. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 4, 5 und 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 20. Juni 2007.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts