

Geschäftsverzeichnisnr. 4221
Urteil Nr. 91/2008 vom 18. Juni 2008

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 449 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und M. Bossuyt, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels und T. Merckx-Van Goey, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 1. Juni 2007 in Sachen der Staatsanwaltschaft gegen P.D. und andere, dessen Ausfertigung am 13. Juni 2007 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 449 des Einkommensteuergesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, Artikel 14 Absatz 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte und dem allgemeinen Rechtsgrundsatz *non bis in idem*, indem er die Kumulierung steuerrechtlicher Sanktionen repressiver Art und strafrechtlicher Sanktionen ermöglicht, während niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des jeweiligen Landes rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, erneut verfolgt oder bestraft werden darf, oder wegen der eine administrative Geldbuße repressiver Art über ihn verhängt worden ist, und während in anderen Bereichen des Rechts, in denen Verwaltungssanktionen auferlegt werden können, die Kumulierung solcher Sanktionen und strafrechtlicher Sanktionen verboten ist? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Befragt wird der Hof über die Vereinbarkeit von Artikel 449 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten: EStGB 1992) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 14 Absatz 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte und dem allgemeinen Rechtsgrundsatz *non bis in idem*, indem er die Kumulierung steuerrechtlicher Sanktionen repressiver Art und strafrechtlicher Sanktionen ermögliचे, während niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des jeweiligen Landes rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden sei, erneut verfolgt oder bestraft werden dürfe, oder wegen der eine administrative Geldbuße repressiver Art über ihn verhängt worden sei, und während in anderen Bereichen des Rechts, in denen Verwaltungssanktionen auferlegt werden könnten, die Kumulierung solcher Sanktionen und strafrechtlicher Sanktionen verboten sei.

B.2. Artikel 445 des EStGB 1992 bestimmt:

« Der vom Regionaldirektor beauftragte Beamte kann für Verstöße gegen die Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches und seiner Ausführungserlasse eine Geldbuße von 50 EUR bis zu 1.250 EUR auferlegen.

Diese Geldbuße wird gemäß den Regeln, die in Sachen Steuer der natürlichen Personen anwendbar sind, festgelegt und eingetrieben ».

Artikel 449 des EStGB 1992 bestimmt:

« Unbeschadet der Verwaltungssanktionen wird mit einer Gefängnisstrafe von acht Tagen bis zu zwei Jahren und mit einer Geldbuße von 250 EUR bis zu 12.500 EUR oder mit nur einer dieser Strafen belegt, wer in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden gegen die Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse verstößt ».

B.3.1. Nach Darlegung des Ministerrates stütze der vorlegende Richter seine Frage auf eine falsche Prämisse, indem er von dem Postulat ausgehe, wonach in anderen Rechtsbereichen die Zusammenlegung von Verwaltungssanktionen mit strafrechtlichen Sanktionen absolut verboten sei. Dem Ministerrat zufolge sei eine solche Zusammenlegung aber nur verboten, wenn sie im Widerspruch zum Grundsatz *non bis in idem* stehe und nicht in dem Fall, dass ein solcher Grundsatz nicht verletzt würde.

Die dritte Berufungsbeklagte vor dem vorlegenden Richter führt in ihrem Schriftsatz an, dass der Gesetzgeber in zahlreichen Bereichen, in denen er die Möglichkeit der Auferlegung von Verwaltungssanktionen vorgesehen habe, ein System von « Alternativsanktionen » eingeführt habe, die es ermöglichen, entweder eine Verwaltungssanktion oder eine strafrechtliche Sanktion aufzuerlegen, aber nicht die beiden. Sie zitiert als Beispiel Artikel 4 des Gesetzes vom 30. Juni 1971 über die administrativen Geldbußen, die bei Verstößen gegen bestimmte Sozialgesetze zur Anwendung kommen, Artikel 119*bis* §§ 3, 7 und 8 des neuen Gemeindegesetzes, die Gesetzgebung über Städtebau und Raumordnung, diejenige über die Wirtschaftsregulierung und die Preise, diejenige über den Gesundheitsschutz der Verbraucher oder etwa diejenige, die sich auf Nahrungsmittel und andere Produkte bezieht, sowie das Gesetz vom 21. Dezember 1998 über die Sicherheit bei Fußballspielen.

B.3.2. Wie aus der Formulierung der präjudiziellen Frage und den durch die Parteien eingereichten Schriftsätzen hervorgeht, betrifft der dem Hof unterbreitete

Behandlungsunterschied im Allgemeinen einerseits Personen, denen für die gleichen Taten eine - zwischenzeitlich bezahlte - administrative Geldbuße auferlegt worden ist und die anschließend strafrechtlich verfolgt werden, und andererseits Personen, für die durch die Zahlung einer administrativen Geldbuße die Strafverfolgung erlischt.

B.4. Die fragliche Bestimmung ist durch Artikel 1 des Sanierungsgesetzes vom 10. Februar 1981 über die strafrechtliche Ahndung der Steuerhinterziehung (*Belgisches Staatsblatt*, 14. Februar 1981) aus folgenden Gründen eingeführt worden:

«Das neue Strafsystem, das Gegenstand dieses Entwurfs ist, beruht auf der allgemein anerkannten Notwendigkeit, die Ahndung der Steuerhinterziehung zu verschärfen, damit der Staat vollauf über die Steuereinnahmen verfügen kann, die ihm das Gesetz zur Verfügung stellt, und gleichzeitig eine gerechtere Verteilung der Steuerlast auf alle Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Es stützt sich auf zwei Ahndungsmittel, die im Übrigen gleichzeitig angewandt werden können: die Anwendung von ausschließlich Verwaltungssanktionen durch die Steuerverwaltung und die Anwendung von rein strafrechtlichen Sanktionen durch die Korrekionalgerichte.

[...]

Ungeachtet ihrer Beschaffenheit sind [Verstöße gegen Bestimmungen des EStGB oder gegen seine Ausführungserlasse, die eine Verpflichtung zum Handeln oder Nichthandeln auferlegen], unabhängig von den gegebenenfalls ergriffenen Verwaltungssanktionen, mit einer Gefängnisstrafe von acht Tagen bis zu zwei Jahren und einer Geldbuße von 10 000 bis 500 000 Franken (durch das Gesetz vom 4. August 1978 festgesetzte Beträge) strafbar, wenn erwiesen ist, dass sie ' in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden ' begangen wurden.

Diese Verstöße werden durch den neuen Artikel 339 [nunmehr: Artikel 449 des ESTGB 1992] geahndet. Die besondere Absicht, die zu ihrer Ahndung notwendig ist, ist diejenige, die der Studienausschuss für die strafrechtliche Ahndung der Steuerhinterziehung vorgeschlagen hat, um die strafrechtliche Ahndung dieser Verstöße zu erleichtern. Die betrügerische Absicht und die Absicht zu schaden sind nämlich ausreichend umfassende Begriffe, um gleich welchen Straftatsvorsatz des Zuwiderhandelnden zu umfassen, und sie sind außerdem in der Rechtslehre und der Rechtsprechung hinlänglich bekannt, um jegliche Kontroverse in Bezug auf ihre Anwendung zu vermeiden.

In der Rechtslehre und der Rechtsprechung wird nämlich einhellig angenommen, dass unter ' betrügerische Absicht ' die Absicht zu verstehen ist, sich selbst oder anderen durch gewisse betrügerische Handlungen einen rechtswidrigen Profit oder Vorteil zu verschaffen. Die ' Absicht zu schaden ' ist das bewusste Vorhaben, den Rechten und rechtmäßigen Interessen anderer, sowohl privater als auch öffentlicher Personen, zu schaden » (*Parl. Dok.*, Senat, 1980-1981, Nr. 566/1, SS. 2-3).

In seinen einleitenden Darlegungen in der Finanzkommission hat der Minister der Finanzen bemerkt:

« Die strafrechtliche Ahndung der Steuerhinterziehung erweist sich immer mehr als eines der wirksamsten Mittel zur Bekämpfung dieser gesellschaftlichen Plage.

[...]

Die Drohung strafrechtlicher Sanktionen soll außerdem eine wirksame Abschreckung für angehende Steuerhinterzieher darstellen.

Um das Ziel zu erreichen, müssen zwei Arten von Mitteln angewandt werden:

1. gesetzliche Mittel, das heißt die notwendigen gesetzgeberischen Maßnahmen, um die wirksamste strafrechtliche Ahndung zu gewährleisten;

2. Verwaltungsmittel, das heißt die wirksamste Verwaltungsorganisation zur Erreichung dieses Ziels » (*Parl. Dok.*, Senat, 1980-1981, Nr. 566/2, S. 6).

B.5. Wenn der Gesetzgeber der Auffassung ist, dass gewisse Verstöße gegen Gesetzesbestimmungen bestraft werden müssen, gehört es zu seiner Ermessensbefugnis zu entscheiden, ob es opportun ist, Strafsanktionen *sensu stricto* oder administrative Sanktionen zu wählen. Die Wahl der einen oder anderen Kategorie von Sanktionen kann an sich nicht als diskriminierend angesehen werden, aber der sich daraus möglicherweise für den gleichen Verstoß ergebende Behandlungsunterschied ist nur zulässig, wenn er vernünftig gerechtfertigt ist.

Dies gilt *a fortiori*, wenn es sich wie im vorliegenden Fall um ein Zusammentreffen von Strafsanktionen *sensu stricto* und Verwaltungssanktionen für den gleichen Verstoß handelt.

B.6. Die Entscheidung, die in der fraglichen Bestimmung erwähnten Verstöße sowohl mit administrativen als auch mit strafrechtlichen Sanktionen zu ahnden, beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Art der Verstöße. Unter Berücksichtigung der Auswirkungen, die die Steuerhinterziehung für die Staatskasse haben kann, sowie der Wettbewerbsverzerrungen, die sich daraus ergeben können für die Unternehmen, die sowohl ihren steuerrechtlichen als auch ihren sozialrechtlichen Verpflichtungen nachkommen (*Parl. Dok.*, Senat, 1980-1981, Nr. 566/2, S. 2), ist die fragliche Maßnahme auch sachdienlich, um die Zielsetzung der Bekämpfung der Steuerhinterziehung zu erreichen.

Der Hof muss jedoch noch prüfen, ob die Maßnahme keine unverhältnismäßigen Folgen hat, insbesondere unter Berücksichtigung des Grundsatzes *non bis in idem*.

B.7. Aufgrund des allgemeinen Rechtsgrundsatzes *non bis in idem*, der durch Artikel 14 Absatz 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte garantiert wird, darf niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits « nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des jeweiligen Landes » rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, erneut verfolgt oder bestraft werden. Dieser Grundsatz wurde ebenfalls in Artikel 4 des durch Belgien noch nicht ratifizierten siebten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention aufgenommen.

B.8.1. Die in Artikel 445 des EStGB 1992 vorgesehenen administrativen Geldbußen bezwecken, die Verstöße gegen das EStGB 1992 zu vermeiden und zu bestrafen, die durch Steuerpflichtige begangen werden, die die durch dieses Gesetzbuch auferlegten Verpflichtungen nicht einhalten würden. Sie sind daher hauptsächlich repressiver Art und sie sind strafrechtlicher Art im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und von Artikel 14 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte.

B.8.2. Im vorliegenden Fall wurde die dritte Berufungsbeklagte vor dem vorlegenden Richter nicht zum ersten Mal durch ein endgültiges Urteil verurteilt, sondern sie hat die Geldbuße beglichen, die durch die Verwaltung verlangt wurde. Dieser besondere Umstand, der beinhaltet, dass die administrative Geldbuße durch die Verwaltung ohne die vorherige Kontrolle durch einen Richter auferlegt werden kann, verhindert nicht, dass der Grundsatz *non bis in idem* Anwendung finden könnte, da die fragliche Bestimmung es ermöglicht, dass eine bereits bestrafte Person zum zweiten Mal verfolgt oder bestraft wird.

B.8.3. In seinem Schriftsatz führt der Ministerrat diesbezüglich an, die Anwendung von Artikel 449 des EStGB 1992 erfordere eine besondere Absicht, während die auf dem Verwaltungswege auf der Grundlage von Artikel 445 desselben Gesetzbuches geahndete Gesetzesübertretung selbst dann vorliege, wenn der Verstoß gegen die durch das besagte Gesetzbuch auferlegten Verpflichtungen gutgläubig begangen worden sei. Folglich liege keinerlei Verstoß gegen den Grundsatz *non bis in idem* vor, insofern die in Artikel 449 des

EStGB 1992 vorgesehenen strafrechtlichen Sanktionen nicht die gleiche Gesetzesübertretung ahndeten wie Artikel 445 des Gesetzbuches.

B.8.4. Aus der Lesung der Artikel 445 und 449 des EStGB 1992 geht hervor, dass die in Artikel 445 des EStGB 1992 vorgesehene administrative Geldbuße und die in Artikel 449 desselben Gesetzbuches vorgesehene strafrechtliche Sanktion in gleichwertigen Formulierungen dasselbe Verhalten bestrafen, nämlich Verstöße gegen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse. Der fragliche Artikel 449 erfordert jedoch zur Anwendung der darin vorgesehenen strafrechtlichen Sanktion, dass eine betrügerische Absicht oder eine Absicht zu schaden festgestellt wird.

Die dritte Berufungsbeklagte vor dem vorlegenden Richter führt an, in Ermangelung einer betrügerischen Absicht oder einer Absicht zu schaden könne ein Steuerpflichtiger, der gegen die Bestimmungen des vorerwähnten Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse verstoßen habe, nicht auf der Grundlage des fraglichen Artikels 449 strafrechtlich verfolgt werden. In einem solchen Fall könne nicht von der gleichzeitigen Anwendung einer administrativen und einer strafrechtlichen Sanktion die Rede sein. Es liege hingegen ein Verstoß gegen den Grundsatz *non bis in idem* vor, wenn eine Verwaltungsanktion und anschließend eine strafrechtliche Sanktion auferlegt werde wegen einer Verletzung der durch das Gesetzbuch vorgeschriebenen Verpflichtungen in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden.

B.9. Gegen den Grundsatz *non bis in idem* wird verstoßen, wenn dieselbe Person, nachdem sie zuvor bereits verurteilt oder freigesprochen wurde, erneut wegen desselben Verhaltens verfolgt wird für Verstöße mit den gleichen wesentlichen Bestandteilen (EuGHMR, 29. Mai 2001, *Franz Fischer* gegen Österreich, §§ 5-27; EuGHMR, 7. Dezember 2006, *Hauser-Sporn* gegen Österreich, §§ 42-46).

B.10. Umgekehrt liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz *non bis in idem* vor, wenn wesentliche Elemente beider Gesetzesübertretungen nicht identisch sind. Dies trifft zu, wenn das moralische Element der beiden Unterstrafestellungen unterschiedlich ist (EuGHMR (Entscheidung), *Ponsetti und Chesnel* gegen Frankreich, 14. September 1999; EuGHMR (Entscheidung), *Rosenquist* gegen Schweden, 14. September 2004).

B.11. Die dritte Berufungsbeklagte vor dem vorlegenden Richter vergleicht die fraglichen Steuerbestimmungen mit anderen Bestimmungen, die in anderen Angelegenheiten ein System von alternativen und nicht zusammen anwendbaren Sanktionen regelten. Dieses System, das es ermögliche, sogenannte Verwaltungssanktionen nur aufzuerlegen, wenn die zuständige Behörde beschlossen habe, keine Strafverfolgung einzuleiten, sei dasjenige, das es am sichersten ermögliche, nicht gegen den Grundsatz *non bis in idem* zu verstoßen. Wie die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates bemerkt habe, werde zur Vermeidung von Verstößen gegen diesen Grundsatz dem Gesetzgeber empfohlen, « selbst die Problematik der gleichzeitigen Auferlegung von Strafen zu regeln, statt dies auf die [Gerichtsbehörden] abzuwälzen » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 1996-1997, Nr. 742/1, SS. 70-74; *Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nrn. 1928/1 und 1929/1, S. 80).

B.12. Es ist zu prüfen, ob der Gesetzgeber, indem er nicht ein solches System auf dem Gebiet der Einkommensteuern vorgesehen hat, die in B.1 erwähnten Bestimmungen missachtet hat.

B.13. Indem der Steuerpflichtige die ihm durch die Steuergesetze auferlegten Verpflichtungen nicht rechtzeitig einhält, verzögert er die Festlegung und Erhebung der Steuer und entzieht dem Staat somit Steuereinnahmen, die das Gesetz ihm zur Verfügung stellt, um seine gemeinnützigen Aufgaben zu erfüllen. Der Gesetzgeber konnte davon ausgehen, dass Geldbußen von 50 bis 1 250 Euro, die die Verwaltung im Falle bloßer Nachlässigkeit auferlegen kann, geeignet sind, die Steuerpflichtigen zu veranlassen, rechtzeitig die zur Festlegung der Steuer notwendigen Angaben zu erteilen.

B.14. Wegen der Vielfalt der Steuervergehen und der erheblichen Anzahl von Akten, mit denen die Staatsanwaltschaften bereits befasst sind, konnte der Gesetzgeber davon ausgehen, dass eine vorherige Kontrolle durch diese das Sanktionssystem unwirksam zu machen drohte.

B.15. Einem Steuerpflichtigen, dem eine solche Geldbuße auferlegt wird, werden nicht die Mittel zur Verteidigung entzogen, denn die Verwaltung ist verpflichtet, ihre Entscheidung in Anwendung von Artikel 109 des Gesetzes vom 4. August 1986 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen zu begründen, und wenn der Steuerpflichtige der Auffassung ist, diese Entscheidung sei illegal, kann er sie vor dem Zivilrichter anfechten.

B.16. Der Gesetzgeber konnte ebenfalls davon ausgehen, dass er, wenn das Fehlverhalten des Steuerpflichtigen nicht durch bloße Nachlässigkeit, sondern durch eine betrügerische Absicht oder mit der Absicht zu schaden zu erklären ist, eine schwerere Strafe auferlegen musste, die bis zu zwei Jahren Haft und 125 000 Euro Geldbuße gehen kann, aber in Verbindung mit Garantien und der vorherigen Kontrolle durch einen Richter im Rahmen des Strafverfahrens.

B.17. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass einerseits die wesentlichen Elemente der Gesetzesübertretungen im Sinne der Artikel 445 und 449 des EStGB 1992 nicht identisch sind, da nur der letztgenannte Artikel eine betrügerische Absicht oder eine Absicht zu schaden verlangt, so dass nicht gegen den Grundsatz *non bis in idem* verstoßen wird, und dass andererseits die besondere Beschaffenheit der Angelegenheit der Einkommensteuern es rechtfertigt, dass der Gesetzgeber ein sich von den in B.3.1 erwähnten Gesetzgebungen unterscheidendes System geregelt hat.

B.18. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 449 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 14 Absatz 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte und dem allgemeinen Rechtsgrundsatz *non bis in idem*.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 18. Juni 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior