

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnismrn. 4465 und 4480
Urteil Nr. 99/2009 vom 18. Juni 2009

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 458 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Korrektionalgericht Brüssel und vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem Richter und stellvertretenden Vorsitzenden E. De Groot, dem Vorsitzenden M. Melchior und den Richtern P. Martens, 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 Richters E. De Groot,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren

a. In seinem Urteil vom 30. April 2008 in Sachen der Staatsanwaltschaft und anderer gegen W.V. und andere, dessen Ausfertigung am 8. Mai 2008 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Korrekionalgericht Brüssel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 458 des Einkommensteuergesetzbuches, dahingehend ausgelegt, dass er den Strafrichter daran hindert, den jeweiligen Anteil der verurteilten Personen in Bezug auf die Rückzahlung der hinterzogenen Steuer zu bestimmen, und zwar wegen ordnungsgemäß begründeter strafmildernder Umstände oder Überschreitung der angemessenen Frist im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, oder für die Gesamtheit oder einen Teil dieser von Amts wegen verhängten Verurteilung Aufschub zu gewähren oder jede andere Maßnahme im Sinne des Gesetzes vom 29. Juni 1964 über die Aussetzung, den Aufschub und die Bewährung zu ergreifen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention? ».

b. In seinem Urteil vom 18. Juni 2008 in Sachen der Staatsanwaltschaft und des belgischen Staates, vertreten durch den Minister der Finanzen, gegen G. V.R., in Sachen der Staatsanwaltschaft und Martin Michel, in seiner Eigenschaft als Konkursverwalter, gegen L. V.B. und andere und in Sachen der Staatsanwaltschaft und Martin Michel, in seiner Eigenschaft als Konkursverwalter, gegen J.M., dessen Ausfertigung am 23. Juni 2008 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 458 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der europäischen Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK), dahingehend ausgelegt, dass die darin erwähnte gesamtschuldnerische Verpflichtung zur Zahlung der hinterzogenen Steuer eine Strafe im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der EMRK ist,

- insofern diese Bestimmung die gesamtschuldnerische Verpflichtung zur Zahlung der hinterzogenen Steuer sowohl dem Täter als dem Beteiligten gegenüber automatisch und von Rechts wegen mit jeder strafrechtlichen Verurteilung wegen einer Steuerstraftat im Sinne von Artikel 449 oder 450 des EStGB 1992 verbindet - ohne Antrag der Staatsanwaltschaft, ohne kontradiktorische Verhandlung und ohne Begründung oder gar irgendeinen Vermerk - und es somit dem Strafrichter nicht ermöglicht, mit voller Rechtsprechungsbefugnis über die gesamtschuldnerische Verpflichtung zur Zahlung der hinterzogenen Steuer zu urteilen,

- insofern diese Bestimmung dem Strafrichter die Möglichkeit versagt, diese gesamtschuldnerische Verpflichtung abzuschwächen, wenn mildernde Umstände vorliegen und/oder je nach dem jeweiligen Anteil jeder verurteilten Person an den für bewiesen erklärten Steuerstraftaten und/oder je nach den erhaltenen Vorteilen, und insofern der Strafrichter in Bezug auf diese gesamtschuldnerische Verpflichtung keinen (Bewährungs-)Aufschub der Vollstreckung im Sinne des Gesetzes vom 29. Juni 1964 über die Aussetzung, den Aufschub und die Bewährung anordnen kann und somit daran gehindert wird, eine etwaige Verletzung des Rechts auf Achtung des Eigentums, das durch Artikel 1 des Zusatzprotokolls vom 20. März 1952 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten gewährleistet wird, zu vermeiden,

während der Strafrichter beim Verhängen von Sanktionen, die nach belgischem innerstaatlichem Strafrecht als Strafen zu betrachten sind, oder beim Verhängen von administrativen Geldbußen mit nach belgischer innerstaatlicher Rechtsprechung strafrechtlichem Charakter, mit den gleichen, ähnlichen oder sogar beschränkteren finanziellen Auswirkungen wohl über eine derartige volle Rechtsprechungsbefugnis nach einer kontradiktorischen Verhandlung verfügt? ».

Diese unter den Nummern 4465 und 4480 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die präjudiziellen Fragen betreffen Artikel 458 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), der bestimmt:

« Personen, die als Täter beziehungsweise Komplizen bei den in den Artikeln 449 bis 452 erwähnten Straftaten verurteilt werden, sind gesamtschuldnerisch zur Zahlung der hinterzogenen Steuer verpflichtet.

Natürliche oder juristische Personen haften zivilrechtlich und gesamtschuldnerisch für Geldbußen und Kosten, die auf Verurteilungen zurückzuführen sind, die aufgrund der Artikel 449 bis 456 gegen ihre Angestellten oder Unternehmensleiter ausgesprochen werden ».

B.2. Mit den präjudiziellen Fragen wird bezweckt, vom Hof zu vernehmen, ob diese Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention.

Der Hof muss diesen Artikel in der Auslegung prüfen, dass der Strafrichter nicht befugt sei, mit voller Rechtsprechungsbefugnis über die darin enthaltene Sanktion der gesamtschuldnerischen Haftung der Täter und der Komplizen zu urteilen, oder diese Sanktion gemäß den gemeinrechtlichen Strafbestimmungen über mildernde Umstände, Aufschub, Aussetzung und Bewährung individuell zu gestalten, oder sie herabzusetzen entsprechend dem

jeweiligen Anteil des Verurteilten an den für erwiesen erklärten Steuerstraftaten oder entsprechend den erlangten Vorteilen.

B.3. Die vorlegenden Richter gehen in ihren präjudiziellen Fragen und die Angeklagten vor den vorlegenden Rechtsprechungsorganen in ihren Schriftsätzen davon aus, dass die gesamtschuldnerische Verpflichtung, die in der fraglichen Bestimmung vorgesehen ist, als eine strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention anzusehen sei.

B.4. Diese Auslegung widerspricht der Rechtsprechung des Kassationshofes, der die gesamtschuldnerische Verpflichtung in Steuersachen bezeichnet als eine « zivilrechtliche Sanktion, die von Rechts wegen gilt » (Kass., 20. Juni 1995, *Arr. Cass.*, 1995, Nr. 312) oder als « eine Wiederherstellungsmaßnahme, die von Rechts wegen wirksam ist » (Kass., 21. Oktober 2008, P.08.0535.N) und die « der gesamtschuldnerischen Verpflichtung zur Rückgabe in Bezug auf alle wegen derselben Straftat verurteilten Personen im Sinne von Artikel 50 des Strafgesetzbuches gleichkommt » (Kass., 15. Oktober 2002, *Arr. Cass.*, 2002, Nr. 540; 21. Oktober 2008, P.08.0535.N), der bestimmt:

« Alle wegen einer selben Straftat verurteilten Personen haften gesamtschuldnerisch für die Rückgaben und den Schadenersatz.

Sie haften gesamtschuldnerisch für die Kosten, wenn sie durch ein selbes Urteil oder einen selben Entscheid verurteilt worden sind.

Der Richter kann jedoch alle oder einige der Verurteilten von der gesamtschuldnerischen Haftung befreien, indem er die Gründe für diese Befreiung angibt und den von jedem persönlich zu tragenden Anteil an den Kosten festlegt.

Durch verschiedene Urteile oder Entscheide verurteilte Personen haften nur gesamtschuldnerisch für die Kosten, die ihnen durch gemeinsame Verfolgungshandlungen entstanden sind ».

Der Kassationshof hat erkannt, dass die Gesamtschuldnerschaft von Rechts wegen wirksam ist und nicht durch den Strafrichter ausgesprochen werden muss (Kass., 15. Oktober 2002, *Arr. Cass.*, 2002, Nr. 540). In Bezug auf eine identische Sanktion in Artikel 73 Absatz 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gemäß der Auslegung des Gesetzes vom 3. Juli 1969, und in Artikel 73sexies des Mehrwertsteuergesetzbuches, so wie er durch das Gesetz vom 10. Februar 1981 eingefügt wurde, hat der Kassationshof erkannt, dass die Gesamtschuldnerschaft eine durch

das Gesetz selbst mit der strafrechtlichen Verurteilung verbundene zivilrechtliche Folge ist und dass sie auch dann gilt, wenn der Strafrichter nicht ausdrücklich festgehalten hat, dass der Verurteilte gesamtschuldnerisch zur Zahlung der hinterzogenen Steuer verpflichtet war (Kass., 11. Oktober 1996, *Arr. Cass.*, 1996, Nr. 375).

Die Verwaltung kann daher nicht nur gegen den Steuerpflichtigen vorgehen, sondern auch einen Zwangsbefehl gegen jeden ausstellen, der als Mittäter oder Komplize verurteilt worden ist.

B.5. Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte könnte die gesamtschuldnerische Verpflichtung als eine strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention angesehen werden, wenn sie gemäß der Einstufung im innerstaatlichen Recht eine strafrechtliche Beschaffenheit aufweist, oder wenn aus der Art des Verstoßes, nämlich der allgemeinen Tragweite sowie der präventiven und repressiven Zielsetzung der Bestrafung, hervorgeht, dass es sich um eine strafrechtliche Sanktion handelt, oder auch wenn aus der Beschaffenheit und der Schwere der Sanktion, die dem Betroffenen auferlegt wird, hervorgeht, dass sie eine bestrafende und somit abschreckende Beschaffenheit aufweist (EuGHMR (große Kammer), 23. November 2006, *Jussila* gegen Finnland).

B.6.1. Der Umstand, dass sich Artikel 458 im EStGB 1992 unter Abschnitt II von Titel VII Kapitel X mit der Überschrift « Strafrechtliche Sanktionen » befindet, genügt nicht, um die Maßnahme im innerstaatlichen Recht als strafrechtliche Sanktion einzustufen. Ebenso wie Artikel 50 des Strafgesetzbuches dient er nämlich dazu, - im vorliegenden Fall von Rechts wegen - eine im Wesentlichen zivilrechtliche Folge mit der Verurteilung oder Schuldigerklärung wegen einer Steuerstraftat zu verbinden.

B.6.2. Bezüglich des zweiten und dritten in B.5 erwähnten Kriteriums ist anzumerken, dass, obwohl die fragliche Maßnahme die Folge von Verurteilungen aufgrund der Artikel 449 bis 456 des EStGB 1992 ist, sie hauptsächlich dazu dient, dem Staat zu gewährleisten, dass die Einkünfte, die ihm entgangen sind durch die Steuerhinterziehung, die möglich wurde durch die Straftaten, wegen deren die Mittäter und Komplizen verurteilt wurden, schließlich der Staatskasse zugeführt werden. Die gesamtschuldnerische Verpflichtung dient zur Wiedergutmachung des Schadens, der der Staatskasse entstanden ist durch den Fehler, an dem sich die Mittäter und

Komplizen beteiligt haben. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat im Übrigen anerkannt, dass zu unterscheiden ist zwischen einerseits Steuererhöhungen, die in gewissen Fällen als eine Strafe angesehen werden können, und andererseits Entschädigungen zur Wiedergutmachung des dem Staat entstandenen Schadens (ebenda, § 38).

B.6.3. Wie aus der fraglichen Bestimmung hervorgeht, ist die Gesamtschuldnerschaft, zu der Mittäter oder Komplizen aufgrund dieser Bestimmung verpflichtet sind, auf die « hinterzogene Steuer » beschränkt. Sie gilt nicht für die Steuererhöhungen, administrativen Geldbußen, Zinsen und Kosten.

Außerdem ist ein Mittäter oder Komplize gesamtschuldnerisch nur zur Zahlung der Steuer verpflichtet, die hinterzogen wurde durch die Straftat, wegen deren der Betroffene verurteilt wurde, so dass es sich möglicherweise nicht um die Gesamtheit, sondern nur um einen Teil der hinterzogenen Steuer handelt.

B.6.4. Die in der fraglichen Bestimmung vorgesehene Gesamtschuldnerschaft ist im Wesentlichen eine zivilrechtliche Maßnahme, deren Rechtsfolgen durch das Zivilgesetzbuch geregelt werden. Artikel 1202 dieses Gesetzbuches bestimmt diesbezüglich:

« Gesamtschuldnerschaft wird nicht vermutet; sie muss ausdrücklich festgelegt sein.

Ausnahmen zu dieser Regel bestehen nur in den Fällen, in denen von Rechts wegen aufgrund einer Gesetzesbestimmung die Gesamtschuldnerschaft gilt ».

B.6.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die gesamtschuldnerische Verpflichtung, die in der fraglichen Bestimmung vorgesehen ist, keine Strafe im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention ist.

B.7.1. Die Streitsachen, die sich aus der Festlegung des Betrags der hinterzogenen Steuer, der Einforderung dieser Steuer oder dem Regressrecht der zur gesamtschuldnerischen Verpflichtung verurteilten Mittäter oder Komplizen gegenüber den anderen Verurteilten ergeben, müssen jedoch Gegenstand einer richterlichen Prüfung mit voller Rechtsprechungsbefugnis sein.

B.7.2. Wenn der Betrag der hinterzogenen Steuer zum Zeitpunkt der Verurteilung nicht feststeht, wird dieser Betrag gemäß der besonderen Merkmale einer jeden Steuer festgelegt. In

jedem Fall muss ein gesamtschuldnerisch verpflichteter Schuldner die gleichen Rechtsmittel anwenden können wie der Steuerpflichtige. Diesbezüglich ist anzumerken, dass mit der Abänderung von Artikel 366 des EStGB 1992 durch das Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen das Recht, Widerspruch einzulegen, jedem Steuerpflichtigen zuerkannt wird, der dem Einkommensteuergesetzbuch unterliegt, das heißt jeder Person, die zur Zahlung der Steuer verpflichtet sein kann.

B.7.3. Wenn die öffentliche Hand zur Einforderung der hinterzogenen Steuer gegenüber einem zur gesamtschuldnerischen Verpflichtung verurteilten Mittäter oder Komplizen übergeht, was gemäß den Verwaltungsvorschriften nur der Fall sein kann, wenn alle Möglichkeiten zur Einforderung der Gesamtheit der in die Heberolle eingetragenen Steuer zu Lasten des Steuerpflichtigen selbst, seines Ehepartners oder seiner Vertreter erschöpft wurden, können die Streitsachen, die sich gegebenenfalls daraus ergeben, Gegenstand einer richterlichen Prüfung mit voller Rechtsprechungsbefugnis sein. So kann, wenn es Zweifel bezüglich des Anteils der Steuer, die hinterzogen wurde durch die Straftat, für die eine Person als Täter, Mittäter oder Komplize verurteilt wurde, der verfolgte Schuldner diese Streitsachen dem zuständigen Zivilgericht unterbreiten.

B.7.4. Außerdem kann in Anwendung der Regeln der Gesamtschuldnerschaft der Mittäter oder der Komplize, der die gesamte Schuld oder einen Teil davon beglichen hat, Regress gegenüber den anderen Mittätern und Komplizen ausüben. Wenn einer von ihnen mittellos ist, wird der durch seine Mittellosigkeit verursachte Verlust im Verhältnis auf alle anderen Mittäter und Komplizen umgelegt, die zahlungsfähig sind, und denjenigen, der die Schuld beglichen hat (Artikel 1214 Absatz 2 des Zivilgesetzbuches).

Selbst wenn der Betrag der hinterzogenen Steuer, zu deren Zahlung der Mittäter oder der Komplize gesamtschuldnerisch verpflichtet sind, erheblich ist, kann der Betroffene grundsätzlich einen Teil dieses Betrags zurückfordern.

B.8.1. Die vorlegenden Rechtsprechungsorgane befragen den Hof ferner zu dem Umstand, dass die betreffende Bestimmung den Strafrichter daran hindere, mildernde Umstände zu berücksichtigen oder die Maßnahmen im Sinne des Gesetzes vom 29. Juni 1964 über die Aussetzung, den Aufschub und die Bewährung zu gewähren.

B.8.2. Angesichts des Umstandes, dass die gesamtschuldnerische Verpflichtung keine Strafe ist, hat der Gesetzgeber nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, indem er nicht vorgesehen hat, dass der Strafrichter die in B.8.1 erwähnten Umstände und Maßnahmen berücksichtigen könnte.

B.9. Die Prüfung anhand von Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention in Verbindung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung.

B.10. Die präjudiziellen Fragen sind verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Unter Berücksichtigung dessen, was in B.7 dargelegt wurde, verstößt Artikel 458 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 18. Juni 2009.

Der Kanzler,

Der stellv. Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) E. De Groot