

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 4565
Urteil Nr. 158/2009 vom 20. Oktober 2009

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Löwen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und P. Martens, und den Richtern M. Melchior, 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. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 7. November 2008 in Sachen des belgischen Staates gegen Geert Swinnen und Anna Hermans, dessen Ausfertigung am 27. November 2008 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Löwen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 356 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem keine Frist bestimmt wird, innerhalb deren die Ersatzsteuer festzulegen ist, während für die Festlegung der Steuer normalerweise eine Frist in den Artikeln 353 und 354 des EStGB 1992 vorgesehen ist und Artikel 355 des EStGB 1992 bestimmt, dass in dem Fall, wo die Veranlagung durch den Regionaldirektor oder den von ihm beauftragten Beamten für ungültig erklärt wurde, die Verwaltung eine neue Steuer festlegen kann, und zwar innerhalb dreier Monate ab dem Datum, an dem gegen den Beschluss des Steuerdirektors oder des von ihm beauftragten Beamten keine Beschwerde vor Gericht mehr eingereicht werden kann? ».

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1.1. Die Artikel 353, 354 und 359 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) stellen das allgemeine Recht im Bereich der steuerlichen Veranlagungsfristen dar.

Artikel 353 des EStGB 1992 bestimmt:

« Die Steuer in Bezug auf die Einkünfte und die anderen Angaben, die in den dazu bestimmten Rubriken eines Erklärungsformulars angegeben sind, das die in den Artikeln 307 bis 311 erwähnten Bedingungen in Bezug auf Form und Fristen erfüllt, wird innerhalb der in Artikel 359 bestimmten Frist festgelegt, wobei diese Frist nicht kürzer sein darf als sechs Monate ab dem Datum, an dem der zuständige Besteuerungsdienst die Erklärung erhalten hat.

In Abweichung von Absatz 1 darf die in Artikel 359 festgelegte Frist ebenfalls nicht kürzer sein als sechs Monate ab dem Datum, an dem der in Artikel 306 erwähnte Veranlagungsvorschlag dem Steuerpflichtigen zugesandt wurde ».

Artikel 354 des EStGB 1992 bestimmt:

« Bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung einer Erklärung oder wenn die geschuldete Steuer höher ist als die Steuer in Bezug auf die steuerpflichtigen Einkünfte und die anderen Angaben, die in den dazu bestimmten Rubriken eines Erklärungsformulars angegeben sind, das die in den Artikeln 307 bis 311 vorgesehenen Bedingungen in Bezug auf Form und Fristen erfüllt, kann in Abweichung von Artikel 359 die Steuer oder die Steuernachforderung festgelegt werden innerhalb dreier Jahre ab dem 1. Januar des Jahres, das das Steuerjahr bestimmt, für das die Steuer geschuldet wird.

Diese Frist wird um zwei Jahre verlängert im Falle eines Verstoßes gegen die Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse, der in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen wurde.

Der Immobiliensteuervorabzug, die administrative Geldbuße und der Mobiliensteuer- und der Berufssteuervorabzug - sofern letztere nicht innerhalb der in Artikel 412 festgelegten Frist gezahlt werden - können ebenfalls innerhalb der in den zwei vorhergehenden Absätzen bestimmten Frist festgelegt werden.

Hat der Steuerpflichtige oder der Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, innerhalb der in Absatz 1 erwähnten Frist gemäß den Artikeln 366 bis 371 einen Widerspruch eingelegt, wird die Frist um einen Zeitraum verlängert, der dem Zeitraum zwischen dem Datum der Einlegung des Widerspruchs und dem Datum des Beschlusses des Direktors oder des beauftragten Beamten entspricht, ohne dass diese Verlängerung mehr als sechs Monate betragen darf ».

Artikel 359 des EStGB 1992 bestimmt:

« Das Steuerjahr beginnt am 1. Januar und endet am darauf folgenden 31. Dezember.

Die für ein Steuerjahr geschuldete Steuer kann jedoch gültig festgelegt werden bis zum 30. Juni des Jahres nach dem Jahr, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt ».

B.1.2. Da der Gesetzgeber der Auffassung war, dass die Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung durch den Regionaldirektor oder durch den Richter nicht zur Folge haben dürfe, dass gewisse Steuerpflichtige von den durch sie geschuldeten Steuern befreit würden, hat er in 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 » festgelegt, dass die Steuerverwaltung in diesen Fällen eine neue Veranlagung oder eine Ersatzsteuer festlegen kann.

Wenn der « Steuereinsamler » die Veranlagung für ungültig erklärte, konnte die Steuerverwaltung zwischen der Festlegung einer neuen Veranlagung oder der Vorlage einer Ersatzsteuer an den Appellationshof wählen. Wenn der Richter die Veranlagung für ungültig erklärte, bestand nur die Möglichkeit der Ersatzsteuer.

Diese Bestimmung wurde später in den Artikeln 260 und 261 des EStGB 1964 übernommen, die nunmehr die Artikel 355 und 356 des EStGB 1992 bilden.

B.1.3. Es handelt sich um eine Verpflichtung für die Steuerverwaltung, sobald die Bedingungen dazu erfüllt sind, da es ihr nicht freisteht, auf die Einforderung von geschuldeten Steuern zu verzichten (Kass., 5. September 1967, *Arr. Cass.*, 1968, S. 23).

B.1.4. Seit der Reform des Steuerverfahrens mit dem Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen ist die Wahlmöglichkeit der Steuerverwaltung begrenzt; die neue Veranlagung aufgrund von Artikel 355 des EStGB 1992 ist nur noch möglich, wenn der Regionaldirektor die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt, während eine Ersatzsteuer aufgrund von Artikel 356 des EStGB 1992, das heißt der fraglichen Bestimmung, nur angewandt werden kann, wenn der Richter die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt.

Artikel 355 des EStGB 1992 bestimmt:

« Wurde eine Veranlagung für ungültig erklärt, weil sie nicht gemäß einer gesetzlichen Regel festgelegt wurde, eine Verjährungsregel ausgenommen, kann die Verwaltung, selbst wenn die zur Festlegung der Steuer bestimmte Frist bereits abgelaufen ist, zu Lasten desselben Steuerschuldners aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile eine neue Steuer festlegen, und zwar innerhalb dreier Monate ab dem Datum, an dem gegen den Beschluss des Steuereinsamlers oder des von ihm beauftragten Beamten keine Beschwerde vor Gericht mehr eingereicht werden kann.

Wenn die für ungültig erklärte Veranlagung zur Erstattung einer Steuergutschrift, eines Vorabzugs oder einer Vorauszahlung geführt hat, wird diese Erstattung bei der Festlegung der neuen Steuer berücksichtigt ».

Artikel 356 des EStGB 1992 bestimmt:

« Wird gegen einen Beschluss des Steuereinsamlers oder des von ihm beauftragten Beamten vor Gericht Beschwerde eingereicht und erklärt das angerufene Gericht die Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig, kann die Verwaltung

selbst außerhalb der in den Artikeln 353 und 354 erwähnten Fristen dem angerufenen Gericht aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile wie die der ursprünglichen Steuer eine Ersatzsteuer zu Lasten desselben Steuerschuldners zur Beurteilung vorlegen; dieses Gericht befindet über diesen Antrag.

Wenn die vom Gericht für ungültig erklärte Veranlagung zur Erstattung eines Vorabzugs oder einer Vorauszahlung geführt hat, wird diese Erstattung bei der Berechnung der Ersatzsteuer, die dem Gericht zur Beurteilung vorgelegt wird, berücksichtigt.

Die Ersatzsteuer ist ausschließlich in Ausführung der Entscheidung des angerufenen Gerichts eintreibbar oder erstattungsfähig.

Diese Ersatzsteuer wird dem Gericht durch einen Antrag vorgelegt, der dem Steuerschuldner zugestellt wird; der Antrag wird zusammen mit einer Ladung zugestellt, wenn es sich um einen gemäß Artikel 357 gleichgestellten Steuerschuldner handelt ».

B.2.1. Diese Neuveranlagungsmöglichkeit ist nach Ansicht des Gesetzgebers dadurch gerechtfertigt, 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, S. 59).

Auch darf, « wenn die Verwaltung bei der Anwendung der Gesetze einen Irrtum begangen hat, [...] 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).

B.2.2. In seinem Urteil Nr. 211/2004 vom 21. Dezember 2004 hat der Hof erkannt, dass in Anbetracht der in B.2.1 dargelegten Ziele Artikel 355 des EStGB 1992 nicht gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstößt, insofern diese Bestimmung es der Steuerverwaltung erlaubt, ihre Fehler zu berichtigen, während der Steuerpflichtige diese Möglichkeit nicht hat.

B.3.1. Im vorliegenden Fall steht nicht das eigentliche Bestehen der Neuveranlagungsmöglichkeit zur Debatte, sondern der Unterschied in den Ausschlussfristen zwischen der neuen Veranlagung aufgrund von Artikel 355 des EStGB 1992 einerseits und der Ersatzsteuer aufgrund der fraglichen Bestimmung andererseits.

Artikel 355 des EStGB 1992 bestimmt nämlich, dass die Steuerverwaltung über eine Frist von drei Monaten verfügt « ab dem Datum, an dem gegen den Beschluss des Steuereinschätzers oder des von ihm beauftragten Beamten keine Beschwerde vor Gericht mehr eingereicht werden kann ». In Anwendung der fraglichen Bestimmung ist die Steuerverwaltung hingegen an keinerlei Ausschlussfrist gebunden und kann sie die Ersatzsteuer selbst dem Richter vorlegen « außerhalb der in den Artikeln 353 und 354 erwähnten Fristen ».

B.3.2. Ein Steuerpflichtiger, dessen ursprüngliche Veranlagung durch den Richter für ungültig erklärt worden ist, befindet sich jedoch nicht in einer wesentlich unterschiedlichen Situation gegenüber einem Steuerpflichtigen, dessen ursprüngliche Veranlagung durch den Regionaldirektor für ungültig erklärt worden ist. In beiden Fällen geschieht dies nämlich wegen Formfehlern, die nicht auf den Steuerpflichtigen zurückzuführen sind, in beiden Fällen hat die Steuerverwaltung die Initiative, und in beiden Fällen besteht das rechtmäßige Ziel darin, die geschuldete Steuer dennoch einzutreiben.

B.4.1. Die Steuerverwaltung wendet zwei Techniken an, um die Ersatzsteuer im Sinne der fraglichen Bestimmung festzulegen. Die erste Technik besteht darin, während des Verfahrens, in dem über die Ungültigkeit der ursprünglichen Veranlagung geurteilt wird, entweder durch eine Widerklage oder nach einem Zwischenurteil, mit dem die Veranlagung für ungültig erklärt wird, dem Richter eine Ersatzsteuer zur Kontrolle zu unterbreiten. Die zweite Technik beinhaltet, dass die Steuerverwaltung nach dem endgültigen Urteil, mit dem die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt wird, demselben Richter in einem neuen Verfahren eine Ersatzsteuer unterbreitet.

B.4.2. Wenn, wie im vorliegenden Fall, die Steuerverwaltung wartet, bis in der ursprünglichen Streitsache ein endgültiges Urteil vorliegt, und in einem neuen Verfahren eine Ersatzsteuer festlegt, entscheidet sie eigenständig über die dabei einzuhaltende Frist. In diesem Fall ist zu prüfen, ob eine vernünftige Rechtfertigung besteht für das Fehlen einer Ausschlussfrist, innerhalb deren die Ersatzsteuer dem Richter unterbreitet werden muss.

B.5. Der Zweck des Verfahrens der Ersatzsteuer besteht darin, wie auch der Ministerrat anführt, « das Verfahren möglichst zu beschleunigen, damit die Veranlagung so schnell wie möglich endgültig wird » (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, Nr. 1-966/11, SS. 161-162).

Daher wird die Ersatzsteuer ebenfalls dem Richter, der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt hat, zur Beurteilung unterbreitet, so dass die Phase der administrativen Beschwerde übergangen wird. Insofern entsprechen beide in B.4.1 erläuterten Techniken dem Ziel der Verfahrensökonomie.

B.6.1. Der Umstand, dass - wie in der fraglichen Bestimmung - jegliche Veranlagungsfrist fehlt, hat zur Folge, dass gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen wird, da der Steuerpflichtige während einer unbestimmten Zeit im Ungewissen bleibt über das betreffende Steuerjahr, ohne dass er die Möglichkeit hat, das Verfahren zu beschleunigen.

B.6.2. In der Auslegung, wonach die Ersatzsteuer außerhalb jeglicher Frist in einem neuen Verfahren dem Richter, der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt hat, vorgelegt werden kann, verstößt die fragliche Bestimmung folglich gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, so dass die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten ist.

B.7.1. Die fragliche Bestimmung kann jedoch auch anders ausgelegt werden. Wie in B.4.1 festgestellt wurde, kann die Steuerverwaltung die Ersatzsteuer im Sinne der fraglichen Bestimmung auch dem Richter während des Verfahrens, in dem über die Ungültigkeit der ursprünglichen Veranlagung geurteilt wird, unterbreiten. Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass dem Gesetzgeber 1999 diese Auslegung vorschwebte:

« Wenn das Gericht erster Instanz oder der Appellationshof eine Veranlagung für ungültig erklärt, fällen sie ein Zwischenurteil. Zu diesem Zeitpunkt kann die Verwaltung, statt das Verfahren durch eine erneute Besteuerung wieder von vorne anzufangen, eine Ersatzsteuer vorschlagen, die sie dem Gericht zur Beurteilung unterbreitet. Der rote Faden in allen Abänderungsanträgen der Regierung ist das Bemühen um eine möglichst weitgehende Beschleunigung des Verfahrens, damit die Veranlagung so schnell wie möglich endgültig wird » (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, Nr. 1-966/11, SS. 161-162).

B.7.2. Wenn die Steuerverwaltung von der Möglichkeit, während des ursprünglichen Streitverfahrens eine Ersatzsteuer festzulegen, Gebrauch macht, muss sie dies innerhalb einer bestimmten Frist tun, nämlich vor dem Abschluss der Verhandlung. Da die Sache in diesem Fall bei dem Richter anhängig bleibt, der den allgemeinen Rechtsgrundsatz, wonach eine endgültige Entscheidung innerhalb einer angemessenen Frist verkündet werden muss, einzuhalten hat, ist es gerechtfertigt, dass in der fraglichen Bestimmung keine Ausschlussfrist für die Steuerverwaltung festgelegt wird.

B.7.3. In dieser Auslegung wird nicht gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, so dass die präjudizielle Frage verneinend zu beantworten ist.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

- Dahingehend ausgelegt, dass er es der Steuerverwaltung erlaubt, dem Richter die Ersatzsteuer in einem neuen Verfahren zur Beurteilung vorzulegen, verstößt Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Dahingehend ausgelegt, dass er es der Steuerverwaltung nur erlaubt, dem Richter die Ersatzsteuer in jenem Verfahren zur Beurteilung vorzulegen, in dem über die Ungültigkeit der ursprünglichen Veranlagung befunden wird, verstößt Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 20. Oktober 2009.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt