

Geschäftsverzeichnisnr. 4902

Urteil Nr. 18/2011
vom 3. Februar 2011

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 331 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Dendermonde.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 12. März 2010 in Sachen Wim Bogaert und Martine Van Gysel gegen die «Maatschappij voor Grond- en Industrialisatiebeleid van het Linkerscheldeoevergebied», dessen Ausfertigung am 22. März 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Dendermonde folgende präjudizielle Fragen gestellt:

1. «Verstößt Artikel 331 des EStGB 1992, dahingehend ausgelegt, dass die geforderte Entschädigung, die direkt oder indirekt vom Betrag der Gewinne oder Einkünfte des Enteigneten abhängt, ausschließlich aufgrund der Steuerbescheide der letzten drei der Enteignung vorangehenden Jahre berechnet werden kann, auch wenn die Einkünfte des Enteigneten – im vorliegenden Fall eines Landwirts bzw. Obstanbauers – in den genannten Jahren pauschal festgelegt wurden, gegen Artikel 16 der Verfassung, der eine vollständige, genaue und gerechte Entschädigung des Enteigneten vorschreibt, und - in Verbindung mit dem in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheits- und Nichtdiskriminierungsgrundsatz - Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls vom 20. März 1952 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten? »;

2. «Verstößt Artikel 331 des EStGB 1992, dahingehend ausgelegt, dass die geforderte Entschädigung, die direkt oder indirekt vom Betrag der Gewinne oder Einkünfte des Enteigneten abhängt, ausschließlich aufgrund der Steuerbescheide der letzten drei der Enteignung vorangehenden Jahre berechnet werden kann, auch wenn die Einkünfte des Enteigneten – im vorliegenden Fall eines Landwirts bzw. Obstanbauers – manifesten Schwankungen unterliegen, und somit ohne dabei eine künftige Entwicklung der Gewinne oder Einkünfte des Enteigneten zu berücksichtigen, gegen Artikel 16 der Verfassung, der eine vollständige, genaue und gerechte Entschädigung des Enteigneten vorschreibt, und - in Verbindung mit dem in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheits- und Nichtdiskriminierungsgrundsatz - Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls vom 20. März 1952 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die präjudiziellen Fragen beziehen sich auf Artikel 331 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten: EStGB 1992), der bestimmt:

«Erklärungen von Steuerpflichtigen in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen, die Gesellschaftssteuer oder die Steuer der Gebietsfremden können ihnen entgegengehalten werden für die Festlegung von Entschädigungen beziehungsweise Schadenersatz, die sie vor gleich welchem Rechtsprechungsorgan vom Staat, von den Gemeinschaften, Regionen, Provinzen, Agglomerationen, Gemeindeföderationen, Gemeinden und anderen belgischen öffentlichen

Einrichtungen einfordern, wenn der Betrag dieser Entschädigungen oder dieses Schadenersatzes direkt oder indirekt vom Betrag ihrer Gewinne oder Einkünfte abhängt.

Für die Anwendung des vorliegenden Artikels ist die Verwaltung der Steuern vom Berufsgeheimnis entbunden und dazu verpflichtet, bei dem mit einer Streitsache befassten Rechtsprechungsorgan Steuerbescheide oder eine Bescheinigung über die Nichtbesteuerung einzureichen für die drei letzten Jahre vor dem Schaden, für den Wiedergutmachung gefordert wird.

Für die Anwendung des vorliegenden Artikels werden Einkommensberichtigungen, die vom Steuerpflichtigen spontan nach dem schädigenden Ereignis gemacht wurden, nicht berücksichtigt ».

B.2.1. Befragt wird der Hof zur Vereinbarkeit der ersten zwei Absätze dieser Bestimmung mit Artikel 16 der Verfassung und mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, wenn die fraglichen Bestimmungen dahingehend ausgelegt würden, dass die Entschädigung, die direkt oder indirekt vom Betrag der Gewinne oder Einkünfte des Enteigneten abhängt, ausschließlich aufgrund der Steuerbescheide der letzten drei der Enteignung vorangehenden Jahre berechnet werden könne, auch wenn die Einkünfte des Enteigneten in den genannten Jahren pauschal festgelegt worden seien (erste präjudizielle Frage), und auch wenn diese Einkünfte manifesten Schwankungen unterlägen, wobei die künftige Entwicklung der Gewinne oder Einkünfte des Enteigneten nicht berücksichtigt werde (zweite präjudizielle Frage).

B.2.2. Der vorliegende Richter nimmt ebenfalls Bezug auf die ersten drei Absätze von Artikel 342 § 1 des EStGB 1992, die bestimmen:

« In Ermangelung beweiskräftiger Angaben, die entweder von den Betroffenen oder der Verwaltung beigebracht werden, werden in Artikel 23 § 1 Nr. 1 und 2 erwähnte Gewinne oder Profite für jeden Steuerpflichtigen bestimmt unter Berücksichtigung der normalen Gewinne oder Profite von mindestens drei ähnlichen Steuerpflichtigen und unter Berücksichtigung je nach Fall des investierten Kapitals, des Umsatzes, der Anzahl Arbeiter, der verwendeten Antriebskraft, des Mietwertes der bewirtschafteten Ländereien und aller anderen zweckdienlichen Auskünfte.

Die Verwaltung kann zu diesem Zweck im Einvernehmen mit den betreffenden Berufsvereinigungen pauschale Veranlagungsgrundlagen festlegen.

In vorhergehendem Absatz erwähnte pauschale Veranlagungsgrundlagen dürfen für drei aufeinander folgende Steuerjahre festgelegt werden ».

Wenngleich diese Bestimmungen nicht zur Prüfung vorgelegt wurden, kann der Hof sie bei der Untersuchung der präjudiziellen Fragen berücksichtigen.

B.2.3. Aufgrund ihres Zusammenhangs prüft der Hof die beiden präjudiziellen Fragen gemeinsam.

B.3.1. Artikel 16 der Verfassung bestimmt:

«Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn zum Nutzen der Allgemeinheit, in den Fällen und in der Weise, die das Gesetz bestimmt, und gegen gerechte und vorherige Entschädigung ».

Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

«Jede natürliche oder juristische Person hat ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen.

Die vorstehenden Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

B.4.2. Eine gerechte Entschädigung im Sinne von Artikel 16 der Verfassung erfordert grundsätzlich eine vollständige Wiedergutmachung des erlittenen Nachteils ».

B.4.1. Die ursprüngliche Fassung von Artikel 331 des EStGB 1992 wurde durch das Gesetz vom 8. März 1951 eingeführt infolge der Annahme eines Abänderungsantrags, der dazu diente, « die Richtigkeit der Steuererklärungen der Steuerpflichtigen zu gewährleisten » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1950-1951, Nr. 160, S. 25).

Vor der Koordinierung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 war der jetzige Artikel 331 als Artikel 239 in das EStGB aufgenommen worden.

B.4.2. In den Vorarbeiten zu Artikel 28 des vorerwähnten Gesetzes vom 8. März 1951 (nunmehr Artikel 331 des EStGB 1992) wurde dargelegt:

« Gemäß dieser neuen Bestimmung kann die Steuererklärung dem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden, wenn er von der öffentlichen Gewalt Entschädigungen oder Schadenersatz beantragt, deren Betrag von der Höhe des Berufseinkommens abhängt. Hierzu befreit sie die Steuerverwaltung vom Berufsgeheimnis, wenn diese Verwaltung um Auszüge aus der Heberolle oder um Bescheinigungen über die Nichtbesteuerung für die letzten drei Jahre vor dem Schaden, für den Wiedergutmachung gefordert wird, gebeten wird » (*Parl. Dok.*, Senat, 1950-1951, Nr. 162, SS. 47-48).

B.5. Aufgrund der fraglichen Bestimmungen können die Einkommensteuererklärungen den Steuerpflichtigen entgegengehalten werden für die Festlegung von Entschädigungen und Schadenersatz, die sie von den in diesen Bestimmungen erwähnten Behörden einfordern, wenn der Betrag dieser Entschädigungen oder dieses Schadenersatzes - im vorliegenden Fall eine Enteignungsentschädigung - direkt oder indirekt vom Betrag ihrer Gewinne oder Einkünfte abhängt (Artikel 331 Absatz 1). In diesem Fall ist die Steuerverwaltung vom Berufsgeheimnis entbunden und muss sie die Steuerbescheide oder eine Bescheinigung über die Nichtbesteuerung für die letzten drei Jahre vor dem Schaden, für den Wiedergutmachung gefordert wird, dem Richter übermitteln (Artikel 331 Absatz 2).

B.6.1. In der Auslegung durch den vorliegenden Richter würde sich aus den fraglichen Bestimmungen ergeben, dass der Richter zur Bestimmung des Betrags der Enteignungsentschädigung - in Bezug auf den Gewinnausfall - sich ausschließlich auf die Steuerbescheide der letzten drei Jahre vor dieser Enteignung stützen müsste, auch wenn das Einkommen des Enteigneten in diesem Bezugszeitraum pauschal festgesetzt worden wäre, und ebenfalls, wenn dieses Einkommen gewissen Zyklen unterliege.

In dieser Auslegung könnte der Richter nicht die Einkünfte für andere Jahre als die letzten drei Jahre vor der Enteignung berücksichtigen; er dürfte die Enteignungsentschädigung in Bezug auf den Einkommensausfall ausschließlich auf der Grundlage der Steuerbescheide dieses Bezugszeitraums berechnen, und er dürfte nicht die ausreichend sicheren künftigen Einkommensentwicklungen des Enteigneten berücksichtigen. Die fraglichen Bestimmungen würden somit eine unwiderlegbare Vermutung einführen.

B.6.2. Aus der Anwendung der fraglichen Bestimmungen in dieser Auslegung ergibt sich nicht notwendigerweise, dass die auf dieser Grundlage berechnete Enteignungsentschädigung nicht die Erfordernisse von Artikel 16 der Verfassung erfüllen würde. Die Berechnung der Enteignungsentschädigung auf der Grundlage des in Artikel 331 des EStGB 1992 vorgesehenen Bezugszeitraums führt nämlich in der Regel zu einer gerechten Entschädigung, und zwar insbesondere dann, wenn die Einkünfte des Enteigneten ziemlich gleichbleibend und vorhersehbar sind.

B.6.3. Wenn bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen sich gemäß der geltenden Regelung dafür entscheiden, pauschal besteuert zu werden, statt die Erklärung ihrer tatsächlichen Einkünfte zu wählen, liegt grundsätzlich keine Absicht zum Steuerbetrug vor. Die fraglichen Bestimmungen dienen jedoch in erster Linie dazu, von unaufrichtigen Steuererklärungen abzuhalten.

In diesem Zusammenhang bestimmt Artikel 342 § 1 des EStGB 1992, dass die Steuerverwaltung im Einvernehmen mit den betreffenden Berufsvereinigungen pauschale Veranlagungsgrundlagen festlegen kann (Absatz 2) und dass diese pauschalen Veranlagungsgrundlagen für drei aufeinander folgende Jahre festgelegt werden dürfen (Absatz 3).

B.6.4. Wenn die Einkünfte des Enteigneten unsicher und schwankend sind, so dass sie von einem Jahr zum anderen sehr unterschiedlich ausfallen können, kann die Anwendung der fraglichen Bestimmungen in der Auslegung durch den vorlegenden Richter dazu führen, dass die Enteignungsentschädigung hinsichtlich des Einkommensausfalls vorkommendenfalls nicht dem Erfordernis einer im Prinzip integralen Wiedergutmachung des erlittenen Schadens, die durch Artikel 16 der Verfassung gewährleistet wird, entspricht. Dies wäre der Fall, wenn die Einkünfte des Enteigneten über einen längeren Zeitraum hinweg in Wirklichkeit meist erheblich höher sind, als aus den Erklärungen für die letzten drei Jahre hervorgeht, weil wegen besonderer Umstände die Einkünfte in diesem Bezugszeitraum erheblich niedriger ausgefallen wären.

B.6.5. In der Auslegung, die der vorlegende Richter vornimmt, ist Artikel 331 des EStGB 1992 nicht mit Artikel 16 der Verfassung vereinbar, insofern er dem Richter jegliche Ermessensbefugnis, bei der Berechnung der Enteignungsentschädigung hinsichtlich des

Einkommensausfalls ebenfalls andere Kriterien zu berücksichtigen als diejenigen, die in den fraglichen Bestimmungen angeführt sind, entzieht.

B.6.6. Die Prüfung der fraglichen Bestimmungen in der Auslegung durch den vorlegenden Richter anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung.

B.6.7. In dieser Auslegung sind die präjudiziellen Fragen bejahend zu beantworten.

B.7.1. Die fraglichen Bestimmungen können jedoch auch anders ausgelegt werden.

Weder aus der Formulierung von Artikel 331 des EStGB 1992, noch aus den Vorarbeiten zu dessen ursprünglicher Fassung ist abzuleiten, dass der Richter über keinerlei Ermessensbefugnis verfügen würde, um zur Festlegung der Enteignungsentschädigung hinsichtlich des Einkommensausfalls andere Kriterien als den in Artikel 331 vorgesehenen Bezugszeitraum zu berücksichtigen. Insbesondere kann aus den fraglichen Bestimmungen nicht abgeleitet werden, dass in allen Fällen die Steuerbescheide für die letzten drei Jahre vor der Enteignung die einzig annehmbare Grundlage zur Veranschlagung des Schadens wären.

B.7.2. Da der Richter dazu verpflichtet ist, die Enteignungsentschädigung unter Einhaltung von Artikel 16 der Verfassung festzusetzen, muss er gegebenenfalls besondere Umstände berücksichtigen können, die die Festlegung des Betrags dieser Entschädigung wesentlich beeinflussen können.

Diese Ermessensbefugnis betrifft die Situationen, in denen die Einkünfte des Enteigneten über einen längeren Zeitraum hinweg in Wirklichkeit meist erheblich höher oder aber erheblich niedriger sind, als aus den Erklärungen für die letzten drei Jahre hervorgeht, weil infolge besonderer Umstände die Einkünfte in diesem Bezugszeitraum ausnahmsweise erheblich niedriger oder erheblich höher ausgefallen sind als es gewöhnlich der Fall ist.

B.7.3. Grundsätzlich schließen die fraglichen Bestimmungen die Ermessensbefugnis des Richters nicht aus, auch nicht in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige auf einer

Pauschalgrundlage besteuert wurde. Dem betreffenden Steuerpflichtigen kann nicht vorgeworfen werden, sich gemäß der geltenden Regelung und ohne irgendeine Absicht der Steuerhinterziehung für das Steuersystem entschieden zu haben, das für ihn das günstigste ist, zumal die fraglichen Bestimmungen in erster Linie dazu dienen, unaufrichtige Steuererklärungen zu vermeiden.

B.7.4. Eine Prüfung der fraglichen Bestimmungen in dieser Auslegung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung.

B.7.5. In dieser Auslegung sind die präjudiziellen Fragen verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

- Dahingehend ausgelegt, dass er dem Richter jede Ermessensbefugnis versagt, bei der Berechnung der Enteignungsentschädigung, was den Einkommensausfall betrifft, auch andere Kriterien zu berücksichtigen als diejenigen, die darin erwähnt sind, verstößt Artikel 331 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen Artikel 16 der Verfassung.

- Dahingehend ausgelegt, dass er dem Richter nicht jede Ermessensbefugnis versagt, bei der Berechnung der Enteignungsentschädigung, was den Einkommensausfall betrifft, auch andere Kriterien zu berücksichtigen als diejenigen, die darin erwähnt sind, verstößt Artikel 331 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen Artikel 16 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 3. Februar 2011.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt