

Geschäftsverzeichnisnr. 4988
Urteil Nr. 81/2011 vom 18. Mai 2011

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, erhoben von der « Inometal-Sogerec » AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und R. Henneuse, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey 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 Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 30. Juni 2010 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 2010 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die « Inometal-Sogerec » AG, mit Sitz in 9700 Oudenaarde, Berchemweg 75, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2009, zweite Ausgabe).

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwiderungsschriftsatz eingereicht.

Es wurden von den Parteien in der Rechtssache Nr. 4972 keine Schriftsätze aufgrund von Artikel 78 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 16. März 2011

- erschienen

. RA S. Vancolen und RÄin A. Maes *loco* RA S. Sandra, in Kortrijk zugelassen, für die klagende Partei,

- RA C. Cologne *loco* RA P. Declercq, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snappe Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Das Gesetz vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen ändert die Regelung für die Festlegung einer Ersatzsteuer im Bereich der Einkommensteuern.

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.

Diese Bestimmung wurde später in den Artikeln 260 und 261 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 übernommen, die nunmehr die Artikel 355 und 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (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 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 Steuerdirektors 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 bestimmte vor seiner Ersetzung durch das Gesetz vom 22. Dezember 2009:

« Wird gegen einen Beschluss des Steuereinsichters 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 Urteil Nr. 158/2009 stand 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 von Artikel 356 des EStGB 1992 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 Steuerdirektors oder des von ihm beauftragten Beamten keine Beschwerde vor Gericht mehr eingereicht werden kann ». In Anwendung von Artikel 356 des EStGB 1992 war die Steuerverwaltung hingegen an keinerlei Ausschlussfrist gebunden.

Der Hof hat erkannt, dass das Fehlen jeglicher Veranlagungsfrist zur Folge hatte, dass gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen wurde, da der Steuerpflichtige während einer unbestimmten Zeit im Ungewissen blieb über das betreffende Steuerjahr, ohne dass er die Möglichkeit hatte, das Verfahren zu beschleunigen.

B.3.2. Um dem vorerwähnten Bedenken des Hofes entgegenzukommen, hat der Gesetzgeber eine zwingende sechsmonatige Frist vorgesehen. Artikel 356 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009, bestimmt:

« Wird gegen einen Beschluss des Steuerdirektors oder des von ihm beauftragten Beamten vor Gericht Beschwerde eingereicht und erklärt der Richter die Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig, bleibt die Sache während sechs Monaten ab der gerichtlichen Entscheidung in der Heberolle eingetragen. Während dieser sechsmonatigen Frist, die die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen aussetzt, kann die Verwaltung dem Richter zu Lasten desselben Steuerschuldners und aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile wie die der ursprünglichen Steuer anhand eines Schriftsatzes eine Ersatzsteuer zur Beurteilung vorlegen.

Legt die Verwaltung dem Richter innerhalb der vorerwähnten Frist von sechs Monaten eine Ersatzsteuer vor, laufen die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen in Abweichung von Absatz 1 ab Zustellung der gerichtlichen Entscheidung über die Ersatzsteuer.

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

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

Wird die Ersatzsteuer zu Lasten eines gemäß Artikel 357 gleichgestellten Steuerschuldners festgelegt, wird diese Steuer dem Richter durch einen Antrag vorgelegt, der dem gleichgestellten Steuerschuldner zusammen mit einer Ladung zugestellt wird ».

B.3.3. Kraft Artikel 3 Absatz 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 ist der neue Artikel 356 des EStGB 1992 ungeachtet des Steuerjahres unverzüglich anwendbar.

B.3.4. Artikel 3 Absatz 2 desselben Gesetzes bestimmt:

« In Abweichung von Artikel 2 und für Veranlagungen, die der Richter vor Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat, sind Ersatzsteuern, die nach Schließung der Verhandlung durch einen Antrag vorgelegt werden, der dem Steuerschuldner zugestellt wird gemäß Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, so wie er vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des vorliegenden Gesetzes bestand, oder Artikel 261 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, dem Richter gültig zur Beurteilung vorgelegt unter der Bedingung, dass die Verfahren innerhalb sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung eingeleitet wurden. Diese Bestimmung ist unverzüglich anwendbar ».

Eben diese Übergangsbestimmung wird von der klagenden Partei angefochten.

B.4.1. Die klagende Partei führt einen Verstoß gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit an. Sie beanstandet die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmung, die es ermögliche, dass einer Kategorie von Steuerpflichtigen, deren Veranlagung vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 aus einem anderen Grund als der Verjährung durch den Richter ganz oder teilweise für ungültig erklärt worden sei, eine Ersatzsteuer auferlegt werden könne unter der Bedingung, dass die Verfahren dazu innerhalb von sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung eingeleitet worden seien. Der sich daraus ergebende Behandlungsunterschied sei in den Vorarbeiten nicht gerechtfertigt worden.

B.4.2. Der Hof kann nicht aus dem bloßen Grund, dass aus den Vorarbeiten keine vernünftige Rechtfertigung eines Behandlungsunterschieds hervorgehen würde, zu der Schlussfolgerung gelangen, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung vorliegt. Die Feststellung, dass eine solche Rechtfertigung nicht in den Vorarbeiten angeführt wurde, schließt nicht aus, dass einer Maßnahme eine rechtmäßige

Zielsetzung zugrunde liegt, die den sich daraus ergebenden Behandlungsunterschied vernünftig rechtfertigen kann.

B.4.3. Eine steuerrechtliche Vorschrift kann nur dann als rückwirkend eingestuft werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

Vor der Abänderung von Artikel 356 des EStGB 1992 durch das Gesetz vom 22. Dezember 2009 konnte einem Steuerpflichtigen ohne irgendeine Frist eine Ersatzsteuer auferlegt werden, so dass diese Bestimmung keinen endgültigen Zustand der Befreiung von der geschuldeten Steuer hat entstehen lassen. Wenn der Gesetzgeber anschließend zum Zwecke der Rechtssicherheit eine zwingende Frist von sechs Monaten vorsieht, kann die Anwendung dieser Frist auf die Steuerpflichtigen, deren Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung durch den Richter ganz oder teilweise für ungültig erklärt wurde, nicht als rückwirkende Anwendung angesehen werden.

Durch die Einführung einer zwingenden Frist hat der Gesetzgeber daher nicht auf diskriminierende Weise den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt. Die Steuerpflichtigen, die gehofft hatten, dass ihnen nach dem Urteil Nr. 158/2009 keine Ersatzsteuer mehr auferlegt werden könnte, konnten nämlich vernünftigerweise erwarten, dass der Gesetzgeber Maßnahmen ergreifen würde, um zu vermeiden, dass bestimmte Steuerpflichtige einen Steuervorteil genießen würden, der anderen Steuerpflichtigen verwehrt bleiben würde. Die Festlegung einer Veranlagung in den Fällen, in denen die Steuer aufgrund des Gesetzes geschuldet wird, stellt eine Verpflichtung für die Verwaltung dar, mit der die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet wird.

Der Umstand, dass die gerichtliche Entscheidung, mit der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt wurde, rechtskräftig geworden ist, beeinträchtigt diese Feststellung nicht. Der Steuerpflichtige wusste von Anfang an, dass eine Ersatzsteuer erhoben werden konnte. Die Ungültigerklärung einer Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung lässt daher nicht das unantastbare Recht entstehen, nicht erneut eine Veranlagung auferlegt zu bekommen, sofern die Steuerverwaltung dabei die festgestellte Ungesetzlichkeit behebt.

B.4.4. Die klagende Partei beanstandet insbesondere den Behandlungsunterschied, der sich aus der in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen Frist von « sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung » ergeben würde. Der Behandlungsunterschied besteht darin, dass für eine Kategorie von Steuerpflichtigen die Frist von sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung bereits verstrichen war zu dem Zeitpunkt, als das Gesetz vom 22. Dezember 2009 in Kraft getreten ist, während dies für die andere Kategorie von Steuerpflichtigen nicht der Fall ist. Die letztgenannte Kategorie kann im Gegensatz zur erstgenannten noch Gegenstand einer Ersatzsteuer sein, die die Verwaltung dem Urteil des Richters unterbreitet.

Durch die Einführung der fraglichen Frist hat der Gesetzgeber ein faires Gleichgewicht zwischen dem Interesse daran, dass jede rechtswidrige Steuerveranlagung berichtigt werden kann, und dem Bemühen, die Steuerpflichtigen nicht auf unbestimmte Zeit im Ungewissen über diese Veranlagung zu lassen, zustande gebracht. Der Behandlungsunterschied, der sich aus dieser Frist ergibt, ist nicht offensichtlich unvernünftig.

B.4.5. Die klagende Partei führt schließlich noch an, dass die Zielsetzung des Gesetzgebers auf weniger einschneidende Weise hätte angestrebt werden können, indem man die Frist von sechs Monaten an dem Datum der gerichtlichen Entscheidung, mit der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt worden sei, hätte beginnen lassen, und nicht an dem Datum, an dem diese Entscheidung rechtskräftig geworden sei.

Sobald eine Maßnahme hinsichtlich ihrer Zielsetzung relevant und hierzu nicht offensichtlich unverhältnismäßig ist, wird sie nicht diskriminierend aus dem bloßen Grund, dass eine andere Maßnahme es ermöglichen würde, diese Zielsetzung zu erfüllen.

B.4.6. Der einzige Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 18. Mai 2011.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt