

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 5215

Entscheid Nr. 85/2012
vom 28. Juni 2012

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten M. Bossuyt und R. Henneuse, und den Richtern A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 20. September 2011 in Sachen der « Torfs, L. » AG gegen (1) den belgischen Staat, in der Person des Ministers der Finanzen, und (2) den belgischen Staat, vertreten durch den Regionaldirektor in Antwerpen I, dessen Ausfertigung am 28. September 2011 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 bzw. Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die vorliegende Streitsache anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahingehend ausgelegt, dass er es der Verwaltung ermöglichen würde, zu Lasten eines Steuerpflichtigen, der wohl innerhalb der Frist von einem Monat nach der Versendung des Berichtigungsbescheids geantwortet hat, oder der Berichtigung seiner Erklärung zugestimmt hat, oder wenn die Rechte der Staatskasse aufgrund einer anderen Ursache als des Ablaufs der Veranlagungsfrist gefährdet sind, eine Veranlagung nach Ablauf der Frist von einem Monat nach der Versendung festzulegen, aber vor Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach der Versendung des Berichtigungsbescheids, während eine solche Veranlagung nicht rechtsgültig festgelegt werden könnte zu Lasten des Steuerpflichtigen, der nach Ablauf der Frist von einem Monat nach der Versendung des Berichtigungsbescheids, aber vor Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach der Versendung des Berichtigungsbescheids geantwortet hat? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EStGB 1964), ersetzt durch Artikel 41 des Gesetzes vom 3. November 1976 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und abgeändert durch Artikel 53 des Gesetzes vom 4. August 1986 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, lautete:

« Ist die Verwaltung der Ansicht, dass sie Einkünfte und andere Angaben berichtigen muss, die der Steuerpflichtige entweder in einer Erklärung angegeben hat, die die Bedingungen in Bezug auf Form und Fristen erfüllt, die in den Artikeln 214 bis 218 oder in den Bestimmungen zur Ausführung von Artikel 220 vorgesehen sind, oder die er schriftlich bestätigt hat, teilt sie ihm per Einschreibebrief die Einkünfte und anderen Angaben mit, durch die sie die angegebenen oder schriftlich bestätigten Einkünfte beziehungsweise Angaben zu ersetzen beabsichtigt, wobei sie die Gründe angibt, die ihrer Ansicht nach die Berichtigung rechtfertigen.

Greift die Verwaltung auf das in Artikel 248 § 1 Absatz 1 erwähnte Beweismittel zurück, teilt sie auf dieselbe Weise den Betrag der Gewinne oder Profite von drei ähnlichen Steuerpflichtigen mit und die Angaben, die notwendig sind, um den Betrag der Gewinne oder Profite des betreffenden Steuerpflichtigen proportional festzulegen.

Der Steuerpflichtige kann innerhalb einer Frist von einem Monat nach Versendung dieser Mitteilung seine Bemerkungen schriftlich einreichen; diese Frist kann aus rechtmäßigen Gründen verlängert werden; die Steuer darf nicht vor Ablauf dieser eventuell verlängerten Frist festgelegt werden, außer wenn der Steuerpflichtige der Berichtigung seiner Erklärung schriftlich zugestimmt hat oder wenn die Rechte der Staatskasse aufgrund einer anderen Ursache als dem Ablauf der Veranlagungsfrist gefährdet sind ».

B.1.2. Diese Bestimmung wurde in Artikel 346 des durch den königlichen Erlass vom 10. April 1992 koordinierten Einkommensteuergesetzbuches 1992 übernommen.

B.2. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan fragt, ob Artikel 251 des EStGB 1964 vereinbar sei mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, dahingehend ausgelegt, dass dann, wenn ein Steuerpflichtiger innerhalb einer Frist von einem Monat nach der Versendung des Berichtigungsbescheids antwortet, eine Veranlagung nach dem Ablauf dieser Frist festgelegt werden könne, aber vor Ablauf einer Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach der Versendung dieses Bescheids.

B.3.1. Aus der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass der Gerichtshof zum Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, die einen Berichtigungsbescheid erhalten, befragt wird: einerseits die Steuerpflichtigen, die innerhalb einer Frist von einem Monat nach der Versendung des Bescheids zur Berichtigung der Erklärung antworten, und andererseits die Steuerpflichtigen, die nicht innerhalb dieser Frist antworten. Während in Bezug auf die erste Kategorie von Steuerpflichtigen eine Veranlagung festgelegt werden könnte nach Ablauf dieser Frist, jedoch vor Ablauf einer Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach der Versendung dieses Bescheids, könnte gemäß der Auslegung des vorliegenden Rechtsprechungsorgans in Bezug auf die zweite Kategorie von Steuerpflichtigen eine Veranlagung erst nach Ablauf einer Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach der Versendung des Berichtigungsbescheids festgelegt werden.

B.3.2.1. Der Ministerrat führt an, die Situationen der beiden vorerwähnten Kategorien von Steuerpflichtigen seien nicht miteinander vergleichbar, da im ersten Fall die Verwaltung nicht in Anwendung von Artikel 256 des EStGB 1964 (nunmehr Artikel 351 des EStGB 1992) die Veranlagung von Amts wegen festlegen könne, und im zweiten Fall wohl.

B.3.2.2. Der Umstand, dass die Verwaltung die Veranlagung von Amts wegen festlegen kann oder nicht, hat nicht zur Folge, dass die vorerwähnten Kategorien von Steuerpflichtigen nicht miteinander vergleichbar sind.

B.4. In seinem Entscheid Nr. 66/2010 vom 2. Juni 2010 hat der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 346 des EStGB 1992, der die fragliche Bestimmung übernimmt, wie folgt entschieden:

« B.6.1. Der Hof hat bereits wiederholt in Urteilen erkannt, dass eine Bestimmung, wonach die Frist, über die eine Person verfügt, um eine gerichtliche Beschwerde (Urteil Nr. 170/2003 vom 17. Dezember 2003; Urteil Nr. 166/2005 vom 16. November 2005; Urteil Nr. 34/2006 vom 1. März 2006; Urteil Nr. 43/2006 vom 15. März 2006; Urteil Nr. 48/2006 vom 29. März 2006) oder eine administrative Beschwerde (Urteil Nr. 85/2007 vom 7. Juni 2007; Urteil Nr. 123/2007 vom 26. September 2007; Urteil Nr. 162/2007 vom 19. Dezember 2007; Urteil Nr. 178/2009 vom 12. November 2009) gegen eine Entscheidung einzureichen, zum Zeitpunkt des Versands dieser Entscheidung anfängt, nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist, insofern das Verteidigungsrecht des Adressaten auf unverhältnismäßige Weise eingeschränkt wird.

B.6.2. Die fragliche Bestimmung ist jedoch von den Bestimmungen zu unterscheiden, zu denen der Hof sich in den vorerwähnten Urteilen geäußert hat. Der Berichtigungsbescheid beinhaltet nämlich keine Entscheidung der Verwaltung, sondern ist der Ausgangspunkt von zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen beginnenden Verhandlungen im Hinblick auf die spätere Festsetzung des steuerbaren Einkommens. Wenn der Steuerpflichtige nicht innerhalb der in der fraglichen Bestimmung festgelegten Frist seine Anmerkungen gegen einen Berichtigungsbescheid einreicht, verliert er keinerlei Einspruchsmöglichkeit.

B.7. Außerdem ist im Gegensatz zur Widerspruchsfrist des vorerwähnten Artikels 371 des EStGB 1992 die Frist von einem Monat nach dem Versand des Berichtigungsbescheids, innerhalb deren der Steuerpflichtige seine Anmerkungen schriftlich einreichen kann, nicht ‘ zur Vermeidung des Verfalls ’ festgelegt. Sie kann durch die Verwaltung aus ‘ rechtmäßigen Gründen ’ verlängert werden. Schließlich ist die fragliche Bestimmung in dem Sinne auszulegen, dass der Antrag eines Steuerpflichtigen auf Verlängerung der Frist, in der er schriftliche Anmerkungen einreichen kann, ebenfalls beinhaltet, dass er nicht mit dem Berichtigungsbescheid einverstanden ist, so dass keine Veranlagung von Amts wegen durchgeführt werden kann, auch wenn die von ihm angeführten Gründe nicht angenommen werden sollten.

B.8. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Widerspruch gegen einen Steuerbescheid einlegt, sich nicht in der gleichen Situation befindet wie ein Steuerpflichtiger, der auf einen Berichtigungsbescheid antwortet; der Erstgenannte muss eine Frist einhalten, um sein Verteidigungsrecht zu wahren, weil ihm sonst eine gerichtliche Beschwerde entzogen wird; der Letztgenannte muss auf einen Berichtigungsbescheid antworten, der keine endgültige Entscheidung der Verwaltung beinhaltet, sondern den Ausgangspunkt für Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Festlegung des steuerbaren Einkommens darstellt. Dieser Unterschied kann es in der Regel rechtfertigen, dass die durch den Hof im Urteil Nr. 162/2007 angenommene Lösung nicht auf Fristen angewandt wird, die in Verwaltungsangelegenheiten gelten.

B.9. Dennoch bestimmt Artikel 346 Absatz 1 des EStGB 1992, dass der Berichtigungsbescheid ‘ per Einschreibebrief ’ versandt wird, und Artikel 351 desselben Gesetzbuches legt spezifische Folgen fest, wenn der Steuerpflichtige nicht innerhalb der Frist von einem Monat geantwortet hat.

B.10. Artikel 351 des EStGB 1992 bestimmt:

‘ Die Verwaltung kann die Veranlagung von Amts wegen durchführen aufgrund des Betrags der steuerpflichtigen Einkünfte, die sie unter Berücksichtigung der ihr verfügbaren Angaben vermuten kann, in Fällen, in denen der Steuerpflichtige es unterlassen hat:

- innerhalb der in den Artikeln 307 bis 311 oder in den Bestimmungen zur Ausführung von Artikel 312 erwähnten Fristen eine Erklärung einzureichen,

- in der zu diesem Zweck bewilligten Frist den oder die Formfehler in seiner Erklärung zu beheben,

- die in Artikel 315 erwähnten Bücher, Unterlagen oder Register oder die in Artikel 315*bis* erwähnten Akten, Träger oder Daten vorzulegen,

- die aufgrund von Artikel 316 angefragten Auskünfte fristgerecht zu erteilen

- oder innerhalb der in Artikel 346 erwähnten Frist auf die dort erwähnte Mitteilung zu antworten.

Vor der Durchführung der Veranlagung von Amts wegen notifiziert die Verwaltung dem Steuerpflichtigen per Einschreibebrief die Gründe für die Anwendung dieses Verfahrens, den Betrag der Einkünfte und die anderen Angaben, auf denen die Veranlagung basieren wird, und die Weise, wie diese Einkünfte und Angaben bestimmt wurden.

Außer im letzten in Absatz 1 erwähnten Fall, außer wenn die Rechte der Staatskasse aufgrund einer anderen Ursache als dem Ablauf der Veranlagungsfristen gefährdet sind oder außer wenn es sich um Mobiliensteuervorabzug oder Berufssteuervorabzug handelt, erhält der Steuerpflichtige eine einmonatige Frist ab Versendung dieser Notifizierung, um seine Bemerkungen schriftlich geltend zu machen, und darf die Steuer nicht vor Ablauf dieser Frist festgelegt werden ‘.

B.11. Aufgrund dieser Bestimmung verfügt ein Steuerpflichtiger in allen Fällen, in denen die Verwaltung die Veranlagung von Amts wegen durchführen kann, über eine Frist von einem Monat ab dem Versand der Mitteilung der Gründe, warum sie diese Veranlagung anwendet, um seine Anmerkungen schriftlich einzureichen, außer in dem Fall, dass er nicht innerhalb der in Artikel 346 festgelegten Frist geantwortet hat. Daraus ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, der dadurch, dass er die in Artikel 346 Absatz 3 vorgesehene Frist von einem Monat falsch berechnet hat, seine Anmerkungen selbst mit nur einem Tag Verspätung einreicht - was der Fall ist in den Streitsachen, die den beiden vorlegenden Rechtsprechungsorganen unterbreitet wurden -, von Amts wegen besteuert werden kann, so dass aufgrund von Artikel 352 desselben Gesetzbuches die Beweislast umgekehrt wird, wobei der Steuerpflichtige dieser Sanktion nur entgeht, wenn ‘ rechtmäßige Gründe ‘ ihn daran gehindert haben, innerhalb der Frist von einem Monat zu antworten.

B.12. Indem der Gesetzgeber von der Verwaltung verlangt hat, dass sie dem Steuerpflichtigen ‘ per Einschreibebrief die Einkünfte und anderen Angaben [mitteilt], durch die sie die angegebenen [...] Einkünfte beziehungsweise Angaben zu ersetzen beabsichtigt ‘, was eine wesentliche Formvorschrift des Berichtigungsverfahrens ist, hat er eine Maßnahme ergriffen, die es der Verwaltung ermöglicht, mit Sicherheit den Beginn der in Artikel 346

Absatz 3 des EStGB 1992 vorgesehenen Frist von einem Monat zu berechnen. Er ermöglicht es jedoch, dass zu einem Zeitpunkt, wo der Steuerpflichtige keine Kenntnis vom Berichtigungsbescheid haben kann, eine Frist beginnt, die seine Verteidigungsrechte bei einer etwaigen späteren Beschwerde beeinträchtigen kann, weil die Beweislast umgekehrt werden wird.

B.13. Die Rechte der Staatskasse würden ebenso gewahrt werden, diejenigen der Steuerpflichtige würden besser gewährleistet und die Rechtssicherheit würde uneingeschränkt geschützt, wenn die Frist von einem Monat am dritten Tag nach demjenigen, an dem der Berichtigungsbescheid bei der Post aufgegeben wurde, beginnen würde, sofern der Adressat nicht das Gegenteil beweist.

B.14. Daraus ergibt sich, dass in dem Fall, der in Artikel 346 des EStGB 1992 vorgesehen ist, wegen der spezifischen Folgen, die mit dem Verstreichen der durch Absatz 3 dieses Artikels festgesetzten Frist verbunden sind, diese Bestimmung unverhältnismäßige Folgen hat ».

B.5. Wenn ein Steuerpflichtiger innerhalb einer Frist von einem Monat nach der Versendung des Berichtigungsbescheids antwortet, können die spezifischen Folgen, die Artikel 256 des EStGB 1964 (nunmehr Artikel 351 des EStGB 1992) für den Fall festlegte, dass der Steuerpflichtige nicht innerhalb dieser Frist geantwortet hat, nicht eintreten. Die Steuerverwaltung kann nicht die Veranlagung von Amts wegen auf den Betrag der steuerbaren Einkünfte festlegen, den sie aufgrund der ihr zur Verfügung stehenden Angaben vermutet. Folglich findet auch Artikel 257 Absatz 1 des EStGB 1964 (nunmehr Artikel 352 des EStGB 1992) nicht Anwendung, der bestimmte, dass es einem von Amts wegen veranlagten Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis des richtigen Betrags seiner steuerbaren Einkünfte und der anderen für ihn zu berücksichtigenden Angaben zu erbringen. Daraus ergibt sich, dass die Verteidigungsrechte des Steuerpflichtigen nicht beeinträchtigt werden.

B.6. Hingegen können die Rechte der Staatskasse gefährdet sein, wenn für einen Steuerpflichtigen, der innerhalb einer Frist von einem Monat nach der Versendung des Berichtigungsbescheids antwortet, eine Veranlagung erst nach Ablauf einer Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach der Versendung des Berichtigungsbescheids festgelegt werden könnte. Unabhängig von dem Umstand, dass eine zu früh festgelegte Veranlagung für nichtig erklärt werden kann, können die Veranlagungsfristen im Sinne der Artikel 258 bis 263 des EStGB 1964 abgelaufen sein, so dass es nicht mehr möglich wäre, irgendeine Veranlagung festzulegen.

B.7. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, dahingehend ausgelegt, dass in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger innerhalb der Frist von einem Monat nach der Versendung des Bescheids zur Berichtigung der Erklärung antwortet, eine Veranlagung nach Ablauf dieser Frist festgelegt werden darf, allerdings vor Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach der Versendung dieses Bescheids, verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 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 28. Juni 2012.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) M. Bossuyt