

Geschäftsverzeichnisnr. 5447
Entscheid Nr. 93/2013 vom 19. Juni 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 342 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und M. Bossuyt, den Richtern A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke und P. Nihoul, und dem emeritierten Präsidenten R. Henneuse gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten R. Henneuse,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 25. Juni 2012 in Sachen Didier Petit gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 3. Juli 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 342 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem die vom König in Ausführung von § 2 dieser Bestimmung festgelegten steuerpflichtigen Mindestbeträge auf alle Unternehmen und Inhaber eines freien Berufs anwendbar sind, unabhängig von der Dauer der während des fraglichen Steuerjahres ausgeübten Tätigkeit?

Verstößt Artikel 342 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem diese Bestimmung einen steuerpflichtigen Mindestbetrag einführt und dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit lässt, den genauen Betrag seiner steuerpflichtigen Einkünfte nachzuweisen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Artikel 342 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) bestimmt:

« § 1. 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.

Die Verwaltung kann ebenfalls im Einvernehmen mit den betreffenden Berufsvereinigungen Pauschalbeträge für die Veranschlagung von Werbungskosten, die gewöhnlich nicht mit Belegen nachgewiesen werden können, festlegen.

§ 2. Der König bestimmt unter Berücksichtigung der in § 1 Absatz 1 erwähnten Angaben den Mindestbetrag der Gewinne, die für die in Belgien tätigen ausländischen Betriebe steuerpflichtig sind.

§ 3. Bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung einer Erklärung sind die vom König in Ausführung von § 2 festgelegten Mindestbeträge ebenfalls auf Unternehmen und Inhaber eines freien Berufs anwendbar ».

B.2. Der in Anwendung von Paragraph 2 der vorerwähnten Bestimmung festgelegte Artikel 182 des königlichen Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 bestimmt:

« § 1. Der Mindestbetrag der Gewinne, die für ausländische Betriebe steuerpflichtig sind, welche in Belgien tätig sind und nach der in Artikel 342 § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vorgesehenen Vergleichsmethode besteuert sind, sowie - bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung einer Erklärung - der Mindestbetrag der Gewinne, die für belgische Unternehmen steuerpflichtig sind, wird wie folgt festgesetzt:

1. landwirtschaftliche Betriebe, Gartenbaubetriebe oder Baumschulen: Pauschaltabelle, die für die belgischen Steuerpflichtigen gilt, die einen ähnlichen Beruf im gleichen Agrargebiet ausüben;

2. Unternehmen der folgenden Sektoren:

a) Chemieindustrie: 22.000 EUR je Personalmitglied (durchschnittliche Anzahl für das betreffende Jahr);

b) Nahrungsmittelindustrie: 12.000 EUR je Personalmitglied (durchschnittliche Anzahl für das betreffende Jahr);

c) Metall verarbeitende Industrie, feinmechanische Industrie, Betriebe und Unternehmen für die Gewinnung und Verarbeitung von nichtenergetischen Rohstoffen, Baugewerbe und alle anderen Industriebetriebe und -unternehmen, die nicht vorstehend in den Buchstaben a) und b) erwähnt sind: 7.000 EUR je Personalmitglied (durchschnittliche Anzahl für das betreffende Jahr);

3. Unternehmen des Handels- und Dienstleistungssektors:

a) Großhandel, Einzelhandel, Transport, Gaststättengewerbe, Ingenieur- und Studienbüros, Informatik und Elektronik sowie andere Dienstleistungen für Unternehmen: 2,50 EUR je 25 EUR Umsatz, mit einem Mindestbetrag von 7.000 EUR je Personalmitglied (durchschnittliche Anzahl für das betreffende Jahr);

b) Mittelspersonen für Handel und Transport: 2,50 EUR je 25 EUR Umsatz, mit einem Mindestbetrag von 14.500 EUR je Personalmitglied (durchschnittliche Anzahl für das betreffende Jahr);

c) Banken, Kredit- und Wechselinstitute: 24.000 EUR je Personalmitglied (durchschnittliche Anzahl für das betreffende Jahr);

d) Versicherungen: 2,50 EUR je 25 EUR an eingenommenen Prämien;

e) alle anderen Betriebe und Unternehmen des Handelssektors und des Dienstleistungssektors: 2,50 EUR je 25 EUR Umsatz, mit einem Mindestbetrag von 7.000 EUR je Personalmitglied (durchschnittliche Anzahl für das betreffende Jahr).

§ 2. Auf keinen Fall darf der Betrag der steuerpflichtigen Gewinne, der gemäß § 1 bestimmt wird, niedriger als 19.000 EUR sein.

Bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung einer Erklärung gilt der in Absatz 1 festgelegte Mindestbetrag ebenfalls für die steuerpflichtigen Profite von Freiberuflern.

§ 3. Die gemäß § 1 bestimmten steuerpflichtigen Einkünfte beinhalten nicht die Mehrwerte im Sinne von Artikel 228 § 2 Nr. 9 Buchstaben g) und i) desselben Gesetzbuches ».

B.3. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Gerichtshof gebeten wird, die Behandlung eines Schreiners, der während des betreffenden Veranlagungszeitraums zwölf Monate arbeite, mit derjenigen eines Schreiners zu vergleichen, der im Laufe desselben Zeitraums drei Monate arbeite, wobei diese beiden Kategorien identisch behandelt würden, obwohl sie sich in einer unterschiedlichen Situation befänden, da die für sie aufgrund von Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 geltenden steuerpflichtigen Mindestbeträge die gleichen seien, unabhängig von der tatsächlichen Dauer ihrer Arbeitszeit (erste Vorabentscheidungsfrage). Außerdem erlaube das Gesetz es diesen Steuerpflichtigen nicht, den Nachweis des genauen Betrags ihrer Einkünfte zu erbringen (zweite Vorabentscheidungsfrage).

B.4. Mit der fraglichen Bestimmung werden die Grundlagen der Pauschalveranlagungen festgelegt, die für die im vorerwähnten Artikel 182 des königlichen Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 bestimmten natürlichen und juristischen Personen gelten, die keine Erklärung ihrer Berufseinkünfte abgegeben haben oder die sie verspätet abgegeben haben.

Das Verfahren der Veranlagung von Amts wegen hat zur Folge, dass die Beweislast bezüglich der Bestimmung des steuerpflichtigen Betrags umgekehrt wird. Gemäß der fraglichen Bestimmung und gemäß Artikel 352 des EStGB 1992 hat der Steuerpflichtige nämlich immer das Recht, die Veranlagung anzufechten, indem er den Nachweis des richtigen Betrags seiner Einkünfte erbringt.

B.5. Die Bestimmung des Steuertarifs und die Festlegung seiner Abstufung obliegen dem zuständigen Steuergesetzgeber. Wenn er hierzu Unterscheidungskriterien anwendet, müssen diese objektiv und vernünftig gerechtfertigt werden können. Die Tarife und die Modalitäten müssen auf gleiche Weise auf jeden angewandt werden, der sich hinsichtlich der Maßnahme und der Zielsetzung in einer gleichwertigen Position befindet, auch wenn der Steuergesetzgeber unterschiedliche Situationen in Kategorien muss auffangen können, die notwendigerweise nur annähernd der Wirklichkeit entsprechen.

B.6. In den Vorarbeiten zu der fraglichen Bestimmung heißt es:

« Durch die Erweiterung dieser Mindestbeträge auf alle Unternehmen und alle Freiberufler könnte folglich der Stolperstein vermieden werden, der für den Fiskus allzu oft in der Verpflichtung besteht, in Ermangelung einer Steuererklärung eine ausreichend begründete Veranlagung von Amts wegen vorzunehmen.

[...]

[Die] vorgeschlagene Maßnahme ist Bestandteil des Verfahrens der Veranlagung von Amts wegen, das in den Artikeln 351 bis 352*bis* des EStGB 1992 vorgesehen ist, und sie soll nur dessen Anwendung durch eine pauschale Veranschlagung der Besteuerungsgrundlage beschleunigen. Auf diese Weise behält der Steuerpflichtige, der in Anwendung der steuerpflichtigen Mindestgewinne oder -profite wegen Nichteinhaltung seiner steuerlichen Verpflichtungen bezüglich der Erklärung besteuert wird, alle in diesem Verfahren vorgesehenen Rechte, insbesondere das Recht, den Nachweis des richtigen Betrags seiner steuerpflichtigen Einkünfte zu erbringen, und zwar gemäß Artikel 352 Absatz 1 des EStGB 1992.

[Die] neue Maßnahme gehört zur gesetzlichen Vermutung von Artikel 342 des EStGB 1992, aber nur für jene Steuerpflichtigen, die keine Erklärung abgegeben haben oder die dies verspätet getan haben. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die festgelegten Mindestbeträge an sich ebenfalls eine gesetzliche Vermutung durch einen Vergleich nicht nur mit drei ähnlichen Steuerpflichtigen, sondern mit einem ganzen Sektor oder einer Gruppe von Steuerpflichtigen darstellen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, SS. 30 und 31).

Schließlich ist die fragliche Bestimmung Bestandteil der beabsichtigten Bekämpfung der Steuerhinterziehung, und daran hat der Staatssekretär erinnert, indem er präziserte, dass man damals « 13 000 Wiederholungstäter bezüglich der verspäteten Erklärung oder der nicht erfolgten Abgabe einer Erklärung gezählt hat. Wenn die Erklärung sehr spät einging oder wenn sich auf diesem Gebiet eine gewisse Laschheit breitmacht, erfolgt die Eintragung in die Heberolle ebenfalls spät und sind Rückforderungen immer schwieriger durchzuführen » (*Parl. Dok.*, Senat, 2004-2005, Nr. 3-1254/4, S. 19). Ein Parlamentsmitglied erklärte, es « kann nicht von der Hand gewiesen werden, dass eine gewisse Anzahl von Steuerpflichtigen ihre Erklärung lange nach Ablauf der Fristen abgeben, und dies aus absolut rechtswidrigen Gründen, wissend, dass sie somit jegliche Möglichkeit blockieren, die Steuer festzulegen und einzutreiben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1820/012, S. 31).

B.7. Aus all diesen Elementen ergibt sich, dass das Verfahren der Veranlagung von Amts wegen ohne Unterschied auf alle Steuerpflichtigen, Unternehmen oder Freiberufler im Sinne des vorerwähnten Artikels 182 des königlichen Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 Anwendung findet, die ihre Steuererklärung nicht fristgerecht eingereicht haben.

B.8.1. Es wird bemängelt, dass durch die fragliche Bestimmung der steuerpflichtige Mindestbetrag nicht unter Bezugnahme auf die Dauer der tatsächlich durch das betroffene Unternehmen oder die betroffene natürliche Person geleisteten Tätigkeit berechnet werde.

B.8.2. Im Gegensatz zu den Arbeitnehmern, die meist auf die Stunde entlohnt werden, werden die Einkünfte aus Berufen, wie denjenigen, um die es im vorliegenden Fall geht, nicht so sehr nach den geleisteten Arbeitsstunden bemessen, sondern nach der Leistung oder der Erfüllung eines Vertrags, mit dem eine Dienstleistungsqualität in Anspruch genommen wird, die auf Fachkenntnissen beruht, bei denen der Faktor Zeit nur einer der Parameter ist, um die Einkünfte festzulegen. Die Verschiedenartigkeit der bei Unternehmen und Freiberuflern berücksichtigten Tätigkeiten ist so groß, dass die Einführung einer Pauschale unter Berücksichtigung der tatsächlichen Tätigkeitsdauer zu noch größeren Ungleichheiten hätte führen können.

So kann ein gleiches steuerpflichtiges Einkommen innerhalb einer unterschiedlichen Anzahl Stunden zustande kommen, je nach der Qualität des Berufstätigen, den investierten Mitteln, dem Umfeld seines freien Berufes und den Modalitäten des Vertrags, durch den er an den Nutznießer seiner Dienstleistungen gebunden ist.

B.9. Die erste Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

B.10. In Bezug auf die Frage, ob die betreffende Bestimmung dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit biete, den genauen Betrag seines steuerpflichtigen Einkommens nachzuweisen, geht aus den vorerwähnten Vorarbeiten hervor, dass die Bestimmung in Verbindung mit Artikel 351 des EStGB 1992 zu betrachten ist, wonach der Steuerpflichtige die gesetzliche Vermutung, die sich aus Artikel 342 des EStGB 1992 ergibt, umkehren kann, indem er den Nachweis des richtigen Betrags seiner steuerpflichtigen Einkünfte erbringt.

Folglich ist die fragliche Bestimmung ein sachdienliches Mittel, die in B.6 in Erinnerung gerufene Zielsetzung zu erreichen, die darin besteht, Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Sie hat ebenfalls keine unverhältnismäßigen Folgen, insofern die sich daraus für die Steuerverwaltung ergebende gesetzliche Vermutung durch den säumigen Steuerpflichtigen umgekehrt werden kann, indem er den Nachweis des richtigen Betrags der durch die Ausübung seines Berufs erzeugten Einkünfte erbringt.

B.11. Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 342 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 19. Juni 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) R. Henneuse