

Geschäftsverzeichnissnr. 6090
Entscheid Nr. 149/2015 vom 22. Oktober 2015

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 12 und 14 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 23. Juli 1992 bezüglich der Regionalsteuer zu Lasten der Benutzer bebauter Grundstücke und Inhaber dinglicher Rechte an bestimmten Immobilien, in der für die Steuerjahre 1995 und 1996 geltenden Fassung, gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 22. Oktober 2014 in Sachen der « Dodder Belgium » AG gegen die Region Brüssel-Hauptstadt, dessen Ausfertigung am 18. November 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Stehen die Artikel 12 und 14 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 23. Juli 1992 bezüglich der Regionalsteuer zu Lasten der Benutzer bebauter Grundstücke und Inhaber dinglicher Rechte an bestimmten Immobilien, in der für die Steuerjahre 1995 und 1996 geltenden Fassung, in Übereinstimmung mit dem Sicherheitsgrundsatz und den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, indem die von Amts wegen besteuerten Steuerpflichtigen ohne Frist besteuert werden können, im Unterschied zu den Steuerpflichtigen, die nach erfolgter Erklärung oder Berichtigung ihrer Erklärung besteuert werden? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. In der Fassung, die auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter anwendbar ist, bestimmen die Artikel 12 bis 14 der Ordonnanz vom 23. Juli 1992 « bezüglich der Regionalsteuer zu Lasten der Benutzer bebauter Grundstücke und Inhaber dinglicher Rechte an bestimmten Immobilien »:

« Art. 12. § 1. Die Steuer wird durch Heberolle erhoben.

Die Heberollen werden durch den von der Exekutive bestimmten Beamten spätestens am 30. September nach dem Ende des Steuerjahres, auf das sie sich beziehen, festgelegt, ungeachtet der in Artikel 13 vorgesehenen Berichtigung oder der in Artikel 14 vorgesehenen Besteuerung von Amts wegen; sie werden durch die Exekutive für vollstreckbar erklärt.

In den Heberollen werden angegeben:

1. der Name der Region;
2. der Name, die Vornamen und die Adresse des Steuerpflichtigen;
3. eine Bezugnahme auf die vorliegende Ordonnanz;
4. der Betrag der Steuer und der Umstand, der ihre Einforderbarkeit rechtfertigt;
5. das Steuerjahr;

6. die Nummer des Artikels;

7. das Datum der Vollstreckbarerklärung.

§ 2. Der Steuerbescheid wird zur Vermeidung des Ausschlusses dem Steuerpflichtigen innerhalb von sechs Monaten nach dem Datum der Vollstreckbarerklärung notifiziert. Er wird mit einem Datum und mit den in Paragraph 1 erwähnten Vermerken versehen.

§ 3. Die Steuer muss spätestens innerhalb von zwei Monaten nach dem Versand des Steuerbescheids gezahlt werden.

Art. 13. Im Falle eines Irrtums oder einer Unvollständigkeit in der Erklärung des Steuerpflichtigen nehmen die in Artikel 11 erwähnten Beamten die Berichtigung der Erklärung vor; die mit Gründen versehene Berichtigung wird dem Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist von acht Monaten ab dem Tag des Eingangs der Erklärung notifiziert.

Art. 14. § 1. Wenn der Steuerpflichtige die in Artikel 10 erwähnte Erklärung nicht fristgerecht abgegeben oder die ihm durch die vorliegende Ordonnanz oder in deren Ausführung auferlegten Verpflichtungen nicht eingehalten hat, legen die Beamten im Sinne von Artikel 11 von Amts wegen die durch den Steuerpflichtigen geschuldete Steuer auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Elemente fest.

§ 2. Bevor sie zur Besteuerung von Amts wegen übergehen, notifizieren die Beamten dem Steuerpflichtigen per Einschreiben die Gründe für die Besteuerung von Amts wegen und die Elemente, auf denen die Steuer beruht.

§ 3. Innerhalb eines Monats nach der Zusendung dieser Notifizierung kann der Steuerpflichtige seine Anmerkungen schriftlich geltend machen; die Steuer darf nicht vor Ablauf dieser Frist festgelegt werden.

§ 4. Wenn der Steuerpflichtige von Amts wegen besteuert wird, muss er im Falle der Anfechtung beweisen, dass die Besteuerung von Amts wegen offensichtlich übertrieben ist ».

B.1.2. Während der Vorarbeiten hat der Minister präzisiert, dass die in Artikel 12 der fraglichen Ordonnanz festgelegte Frist für die Eintragung in die Heberolle - die einer Frist von neun Monaten nach dem Abschluss des Steuerjahres entspricht - « vernünftig » war (*Parl. Dok.*, Rat der Region Brüssel-Hauptstadt, 1991-1992, A-183/2, S. 69).

B.1.3. In der Fassung, die auf die vor dem vorlegenden Richter anhängige Streitsache anwendbar ist, bestimmt Artikel 16 derselben Ordonnanz:

« Die Klage auf Eintreibung der Steuer, der Zinsen und der Erhöhungen verjährt in fünf Jahren ab dem Datum, an dem sie entstanden ist ».

B.2.1. Durch Artikel 5 der Ordonnanz vom 17. Juli 1997 « zur Abänderung des Verfahrens der Untersuchung, der Beitreibung und der Verfolgung im Bereich des autonomen regionalen Steuerwesens » wurde Artikel 12 § 1 Absatz 2 der fraglichen Ordonnanz ersetzt durch zwei neue Absätze mit folgendem Wortlaut:

« Die Heberollen werden durch den hierzu von der Regierung bestimmten Beamten spätestens am 30. September nach dem Steuerjahr, auf das sie sich beziehen, für vollstreckbar erklärt.

Im Fall einer Besteuerung von Amts wegen im Sinne von Artikel 14 werden die Heberollen spätestens am 30. September des dritten Jahres nach dem Steuerjahr, auf das sie sich beziehen, für vollstreckbar erklärt ».

Aufgrund von Artikel 20 der Ordonnanz vom 17. Juli 1997 fanden diese beiden Absätze « Anwendung auf die Steuern bezüglich der Steuerjahre 1997 und folgende ».

B.2.2. Durch Artikel 36 der Ordonnanz vom 21. Dezember 2012 « zur Festlegung des Steuerverfahrens in der Region Brüssel-Hauptstadt » wurden ab dem Steuerjahr 2013 die Artikel 12, 13 und 14 der fraglichen Ordonnanz aufgehoben.

B.3.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit der Artikel 12 und 14 der in Rede stehenden Ordonnanz mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung sowie mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit befragt, insofern der Ordonnanzgeber keine Frist festlege, um die Besteuerung des Steuerpflichtigen von Amts wegen vorzunehmen, dies im Unterschied zum Verfahren der Besteuerung des Steuerpflichtigen aufgrund seiner Erklärung oder einer Berichtigung seiner Erklärung.

B.3.2. In Artikel 170 der Verfassung ist der Grundsatz der Legalität der Steuer festgelegt. Aus der Vorlageentscheidung ist nicht ersichtlich, inwiefern das Legalitätsprinzip in Steuersachen durch die fraglichen Bestimmungen verletzt werden könnte.

Insofern sie sich auf Artikel 170 der Verfassung bezieht, ist die Vorabentscheidungsfrage nicht zulässig.

B.3.3. Außerdem ist der Gerichtshof nicht befugt, gesetzeskräftige Normen direkt anhand von allgemeinen Grundsätzen, wie dem Grundsatz der Rechtssicherheit, zu prüfen. Er kann jedoch diese Grundsätze bei der direkten Kontrolle der Verfassungsmäßigkeit, die er hinsichtlich der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung ausübt, berücksichtigen.

B.4.1. Im Gegensatz zu dem, was die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt anführt, sind die in der Vorabentscheidungsfrage erwähnten Kategorien von Personen miteinander vergleichbar. Der bloße Umstand, dass die Verwaltung die Besteuerung der ersten Kategorie von verglichenen Personen von Amts wegen vornehmen kann, hat nicht zur Folge, dass diese nicht sachdienlich mit den Steuerpflichtigen verglichen werden könnten, deren Steuer auf ihrer Erklärung oder auf der Berichtigung ihrer Erklärung beruht.

B.4.2. Im Unterschied zu den Steuerpflichtigen, die aufgrund ihrer Erklärung oder einer Berichtigung ihrer Erklärung besteuert werden, wird der Regionalverwaltung keine Frist auferlegt, um von Amts wegen die Besteuerung der Steuerpflichtigen vorzunehmen, die - wie die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter - ihre Erklärung nicht fristgerecht abgegeben haben. Der Gerichtshof muss daher prüfen, ob dieser Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt ist.

B.5.1. Die Festlegung einer Besteuerung in den Fällen, in denen die Steuer gemäß dem Gesetz geschuldet ist, stellt für die Verwaltung eine Verpflichtung dar, die es ermöglichen soll, die Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz zu gewährleisten. In diesem Zusammenhang ist es annehmbar, dass strengere Maßnahmen in Bezug auf die Steuerpflichtigen angenommen werden, die ihre Verpflichtung zur Erklärung nicht erfüllt haben.

B.5.2. Der Ordonnanzgeber muss jedoch ein faires Gleichgewicht zwischen dem rechtmäßigen Interesse, dass die geschuldete Steuer gezahlt wird, und dem Bemühen, den Steuerpflichtigen nicht für unbestimmte Zeit in der Ungewissheit hinsichtlich dieser Besteuerung zu lassen, anstreben.

Das Fehlen jeglicher Besteuerungsfristen hat nämlich zur Folge, dass gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen wird, da der Steuerpflichtige für unbestimmte Zeit in der Ungewissheit hinsichtlich des betreffenden Steuerjahres bleibt, ohne die Möglichkeit zu haben, das Verfahren zu beschleunigen (siehe, in diesem Zusammenhang, EuGHMR, 3. März 2015, *Dimitrovi* gegen Bulgarien, § 46).

B.5.3. Außerdem darf der Anfangszeitpunkt einer Verjährungsfrist nicht vollständig der Willkür einer der Parteien überlassen werden. Im Gegenteil, das Bemühen, Rechtsunsicherheit zu vermeiden, «erfordert es, dass der Anfangszeitpunkt oder der Ablaufzeitpunkt der Verjährungsfristen deutlich festgelegt wird und mit konkreten und objektiven Fakten verbunden ist» (siehe EuGHMR, 6. November 2008, *Kokkinis* gegen Griechenland, §§ 34 und 35).

Die Verbindung der Artikel 14 und 16 der fraglichen Ordonnanz ergibt jedoch, dass der Anfangszeitpunkt der Verjährungsfrist für die in Artikel 16 der Ordonnanz vorgesehene Beitreibungsklage der Steuerverwaltung nur von dem Zeitpunkt abhängt, zu dem diese Verwaltung beschließt, von Amts wegen die Steuer zu Lasten des Steuerpflichtigen in die Heberolle einzutragen, wobei dieser Zeitpunkt auf unbestimmte Zeit verschoben werden kann.

B.6. Durch Artikel 5 der vorerwähnten Ordonnanz vom 17. Juli 1997 wurde eine Frist festgelegt, um die fragliche Besteuerung von Amts wegen vorzunehmen, mit dem Ziel, « die Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen zu erhöhen » (*Parl. Dok.*, Rat der Region Brüssel-Hauptstadt, 1996-1997, Nr. 148/2, S. 3). Ebenso wird in der Ordonnanz vom 21. Dezember 2012 « zur Festlegung des Steuerverfahrens in der Region Brüssel-Hauptstadt », mit der die fraglichen Bestimmungen aufgehoben wurden, eine Frist festgesetzt, in der die Verwaltung die Besteuerung von Amts wegen bezüglich der verschiedenen Regionalsteuern vornehmen kann (Artikel 10 § 1 Absatz 3).

B.7. Im Gegensatz zu dem, was die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt anführt, stellt die Möglichkeit, dass im Laufe eines späteren Gerichtsverfahrens die zur Besteuerung des Steuerpflichtigen von Amts wegen festgelegte Frist als unvernünftig befunden werden könnte, keine ausreichende Garantie dar.

Der Gerichtshof hat zwar in seinem Entscheid Nr. 158/2009 vom 20. Oktober 2009 angenommen, dass die besteuernde Behörde durch die Festlegung einer Ersatzsteuer eine Unregelmäßigkeit - eine andere als diejenige bezüglich der Verjährung - während des Verfahrens, in dem über die Nichtigkeit der ursprünglichen Steuer entschieden wird, beheben kann. Der Gerichtshof hat diesbezüglich jedoch hervorgehoben, dass die Steuerverwaltung dabei weiterhin verpflichtet war, die Ersatzsteuer innerhalb einer bestimmten Frist festzulegen, nämlich vor dem Abschluss der Gerichtsverhandlung.

Der Steuerpflichtige könnte hingegen nicht verpflichtet werden, ein Gerichtsverfahren einzuleiten, nur um prüfen zu lassen, ob die besteuernde Behörde innerhalb einer angemessenen Frist gehandelt hat, während der Ordonnanzgeber es unterlassen hat, die Frist festzulegen, in der die Besteuerung von Amts wegen vorgenommen werden musste. In einem solchen Fall kann die Verwaltung nämlich nach freiem Ermessen die Frist festlegen, die auf das Verfahren der Besteuerung von Amts wegen anwendbar ist, und eine solche Besteuerung außerhalb jeglicher vorher festgelegten Frist vornehmen.

B.8. Folglich wird durch das Fehlen einer Frist, die der Regionalverwaltung auferlegt wird, um die in Artikel 14 der fraglichen Ordonnanz vorgesehene Besteuerung von Amts wegen vorzunehmen, nämlich die im Falle der Besteuerung von Amts wegen vorgesehene Frist, die in B.2.1 erwähnt wurde, in den fraglichen Bestimmungen ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied zwischen den in der Vorabentscheidungsfrage erwähnten Kategorien von Steuerpflichtigen eingeführt.

B.9. Da die Feststellung der Rechtslücke in B.8 ausreichend präzise und vollständig formuliert ist, damit die fraglichen Bestimmungen unter Einhaltung der Referenznormen, auf deren Grundlage der Gerichtshof seine Kontrolle ausübt, angewandt werden können, obliegt es dem vorlegenden Richter, dem Verstoß gegen diese Normen ein Ende zu setzen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 12 bis 14 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 23. Juli 1992 « bezüglich der Regionalsteuer zu Lasten der Benutzer bebauter Grundstücke und Inhaber dinglicher Rechte an bestimmten Immobilien » in der für die Steuerjahre 1995 und 1996 geltenden Fassung verstoßen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 22. Oktober 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J. Spreutels