

Geschäftsverzeichnissnr. 6152
Entscheid Nr. 47/2016 vom 24. März 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 342 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem Präsidenten J. Spreutels, dem vorsitzenden Richter A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 20. Mai 2014 in Sachen Ashraf Sakeel gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 4. Februar 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem diese Bestimmung steuerpflichtige Mindestbeträge einführt und dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit versagt, den willkürlichen Charakter der von der Steuerverwaltung durchgeführten Veranlagung nachzuweisen, während die anderen Steuerpflichtigen, die von Amts wegen, aber nicht auf der Grundlage der genannten Mindestbeträge besteuert werden, über diese Möglichkeit verfügen? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1.1. Artikel 342 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der auf das Steuerjahr 2010 anwendbaren Fassung 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.1.2. In Anwendung der in Paragraph 2 des oben zitierten Artikels enthaltenen Ermächtigung bestimmt Artikel 182 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung des EStGB 1992:

« § 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.2. Der vorliegende Richter befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern diese Bestimmung steuerpflichtige Mindestbeträge einführt und dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit versagt, den willkürlichen Charakter der von der Steuerverwaltung durchgeführten Veranlagung nachzuweisen, während die anderen Steuerpflichtigen, die von Amts wegen, aber nicht auf der Grundlage der genannten Mindestbeträge besteuert würden, über diese Möglichkeit verfügen.

B.3.1. Artikel 342 des EStGB 1992 stellt ein Beweismittel durch gesetzliche Vermutung dar, über das die Verwaltung verfügt, um das Bestehen und den Betrag der Steuerschuld festzustellen, wenn der Steuerpflichtige es aus dem einen oder anderen Grund versäumt, der Verwaltung diese Informationen zur Verfügung zu stellen. Sein Anwendungsbereich beschränkt sich auf die Berufseinkünfte, die aus den Gewinnen oder Profiten im Sinne von Artikel 23 § 1 Nrn. 1 und 2 des EStGB 1992 bestehen. Der Gesetzgeber sieht verschiedene Beweismethoden vor, um das steuerpflichtige Einkommen festzustellen, unter anderem einen Vergleich mit mindestens drei ähnlichen Steuerpflichtigen, die pauschalen Besteuerungsgrundlagen und den Mindestbetrag der steuerpflichtigen Gewinne.

B.3.2. Durch die Annahme von Artikel 41 des Programmgesetzes vom 11. Juli 2005 hat der Gesetzgeber das bestehende System des Pauschalmindestbetrags der Gewinne im Sinne von Artikel 342 § 2 des EStGB 1992, das bis zu diesem Zeitpunkt nur auf die in Belgien tätigen ausländischen Unternehmen Anwendung fand, auf alle Unternehmen (natürliche Personen und juristische Personen) und alle Inhaber eines freien Berufs, die keine Steuererklärung in Bezug auf die Einkommensteuer einreichen oder diese außerhalb der in den Artikeln 308 bis 311 des EStGB 1992 vorgesehenen Fristen einreichen, ausgedehnt.

B.3.3. In der Begründung des Entwurfs, der zu dem Programmgesetz geworden ist, wurde erläutert:

« Mit dieser Bestimmung soll das in Artikel 342 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) vorgesehene System des Pauschalmindestbetrags der Gewinne auf alle Unternehmen (natürliche Personen und juristische Personen) und alle Inhaber eines freien Berufs, die keine Einkommensteuererklärung einreichen oder diese außerhalb der in den Artikeln 308 bis 311 des EStGB 1992 vorgesehenen Fristen einreichen, ausgedehnt werden.

Dieses System von Mindestbeträgen, das im Rahmen der Besteuerung durch gesetzliche Vermutung, insbesondere der Besteuerung durch Vergleich mit mindestens drei ähnlichen Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 342 § 1 des EStGB 1992 vorgesehen ist, findet derzeit in der Tat lediglich auf die in Belgien tätigen ausländischen Unternehmen Anwendung. Für diese Unternehmen ist in Artikel 182 des KE/EStGB 1992 auf pauschale Weise und je Sektor der Mindestbetrag der steuerpflichtigen Gewinne festgelegt.

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.

Mit der Maßnahme wird also bezweckt, alle Unternehmen und Inhaber eines freien Berufs dazu anzuregen, ihre Steuerverpflichtungen bezüglich des Einreichens der Erklärung zu erfüllen.

Mit dieser Maßnahme wird somit vom Grundsatz her der am 22. Juli 2004 von [...] eingereichte Gesetzesvorschlag (DOC 51-1300/01) verwirklicht, mit dem die gleichen Ziele verfolgt wurden, nämlich insbesondere dem Fiskus ein effizienteres Verteidigungsmittel an die Hand geben, wenn die Unternehmen und die Inhaber eines freien Berufs ihre Steuererklärung nicht oder nicht fristgerecht einreichen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, S. 30).

B.4.1. Wie aus dem Wortlaut des fraglichen Artikels 342 § 3 des EStGB 1992 und den Vorarbeiten dazu hervorgeht, hat, wenn ein in Belgien niedergelassenes Unternehmen oder ein Inhaber eines freien Berufs seine Steuererklärung nicht oder nicht fristgerecht einreicht, die sich daraus ergebende Nichtabgabe der Erklärung zur Folge, dass der Verwaltung die Möglichkeit geboten wird, diese Kategorie von Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der vom König festgelegten pauschalen Mindestbemessensgrundlage zu besteuern. Die festgelegten Mindestbeträge stellen eine gesetzliche Vermutung durch Vergleich dar, nicht nur mit drei ähnlichen Steuerpflichtigen, sondern auch mit einem ganzen Sektor oder einer ganzen Gruppe von Steuerpflichtigen.

B.4.2. Sowohl in Bezug auf die ausländischen Unternehmen im Sinne von Artikel 342 § 2 des EStGB 1992 als auch in Bezug auf die Unternehmen oder Inhaber eines freien Berufs im Sinne von Artikel 342 § 3 verfolgt der Gesetzgeber das gleiche Ziel. In beiden Fällen geht es in der Tat darum, diese Kategorien von Steuerpflichtigen dazu anzuregen, ihre steuerlichen

Verpflichtungen zu erfüllen, indem dem Fiskus ein effizienteres Verteidigungsmittel an die Hand gegeben wird, wenn sie dies nicht tun (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, S. 30). In beiden Fällen wendet der Gesetzgeber eine gesetzliche Vermutung an, um es der Steuerverwaltung zu ermöglichen, die Besteuerungsgrundlage festzulegen, wenn der Steuerpflichtige hierzu nicht die erforderlichen Informationen erteilt, entweder in Ermangelung beweiskräftiger Angaben (Artikel 342 § 2) oder bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe einer Erklärung (Artikel 342 § 3). Die Wirksamkeit von Steuerkontrollen stellt einen Grund des Allgemeininteresses dar, und dessen Verfolgung ist ein rechtmäßiges Ziel.

B.4.3. Die Festlegung besonderer Weisen der Beweisführung zur Bestimmung der auf die Einkünfte der Unternehmen und der Inhaber eines freien Berufs anwendbaren Besteuerungsgrundlage lässt sich dadurch rechtfertigen, dass es für die Steuerverwaltung schwieriger ist, den Betrag der Einkünfte der Inhaber eines freien Berufs zu ermitteln, da diese Einkünfte aus unterschiedlichen Quellen stammen und von Jahr zu Jahr stark schwanken können, während die Entlohnungen der Arbeitnehmer grundsätzlich vorher festgelegt sind und keinen zufallsbedingten Schwankungen unterliegen.

B.5.1. Der Gerichtshof muss jedoch prüfen, ob der Gesetzgeber nicht auf unverhältnismäßige Weise gegen die Rechte der Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 verstoßen hat, indem er der Verwaltung die Möglichkeit geboten hat, die in Artikel 182 des königlichen Erlasses zur Ausführung des EStGB 1992 vorgesehenen steuerpflichtigen Mindestbeträge auf sie anzuwenden, wenn diese Steuerpflichtigen keine oder keine fristgerechte Steuererklärung eingereicht haben.

Um die Vorabentscheidungsfrage zu beantworten, muss der Gerichtshof insbesondere die Vereinbarkeit von Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 im Lichte der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung prüfen, insofern er den in dieser Bestimmung erwähnten Steuerpflichtigen die Möglichkeit entziehe, die willkürliche Beschaffenheit der durch die Steuerverwaltung durchgeführten Veranlagung nachzuweisen, während die anderen von Amts wegen besteuerten Steuerpflichtigen wohl über diese Möglichkeit verfügten.

B.5.2. In der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die Regelung, die auf die von Amts wegen aufgrund von Artikel 342 § 1 des EStGB 1992 besteuerten Steuerpflichtigen anwendbar ist, mit der Regelung zu vergleichen, die auf die von Amts wegen aufgrund von Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 besteuerten Steuerpflichtigen anwendbar ist, weil sie keine Erklärung eingereicht oder weil sie diese Erklärung nicht rechtzeitig eingereicht haben.

Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, werden in der Frage daher die miteinander zu vergleichenden Kategorien von Steuerpflichtigen präzisiert.

B.5.3. In Bezug auf die fragliche Maßnahme hieß es in den Vorarbeiten:

« Die Regierung möchte diesbezüglich verdeutlichen, dass die vorgeschlagene Maßnahme Bestandteil des Verfahrens der Veranlagung von Amts wegen ist, 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.

Außerdem gehört die neue Maßnahme 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, S. 31).

B.5.4. Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 ist daher verbunden mit dem Verfahren der Veranlagung von Amts wegen im Sinne der Artikel 351 bis 352*bis* desselben Gesetzbuches und bezweckt, deren Anwendung durch eine pauschale Veranschlagung der Besteuerungsgrundlage zu beschleunigen. Das Verfahren der Besteuerung von Amts wegen hat zur Folge, dass die Beweislast umgekehrt wird in Bezug auf die Festlegung des steuerpflichtigen Betrags.

B.5.5. Vor der Durchführung der Veranlagung von Amts wegen notifiziert die Verwaltung dem Steuerpflichtigen, der seine Erklärung nicht oder nicht fristgerecht eingereicht hat, 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 (Artikel 351 Absatz 2). Grundsätzlich erhält der Steuerpflichtige eine einmonatige Frist, um seine Bemerkungen geltend zu machen, und darf die Steuer nicht vor Ablauf dieser Frist festgelegt werden (Artikel 351 Absatz 3).

B.5.6. Gemäß Artikel 352 des EStGB 1992 sind die Steuerpflichtigen überdies immer berechtigt, die Pauschalbesteuerung anzufechten, indem sie den Gegenbeweis liefern, das heißt den genauen Betrag ihrer Einkünfte.

B.6. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die fragliche Bestimmung ein sachdienliches Mittel darstellt, das in B.4.2 in Erinnerung gerufene Ziel zu erreichen, nämlich der Steuerverwaltung die erforderlichen Angaben beizubringen, damit die Besteuerungsgrundlage festgelegt werden kann. Sie hat auch keine unverhältnismäßigen Folgen, da die sich daraus ergebende gesetzliche Vermutung durch den säumigen Steuerpflichtigen widerlegt werden kann, indem er den Nachweis des richtigen Betrags der durch die Ausübung seines Berufs erzielten Einkünfte erbringt. Im Übrigen können die Steuerpflichtigen bei einer nicht fristgerechten Erklärung höhere Gewalt geltend machen, wenn die Bedingungen hierzu erfüllt sind.

B.7. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob die von Amts wegen aufgrund von Artikel 342 § 3 des EStGB 1992 besteuerten Steuerpflichtigen, ohne den genauen Betrag der Einkünfte aus der Berufsausübung nachzuweisen, die willkürliche Beschaffenheit der durch die Steuerverwaltung durchgeführten Veranlagung nachweisen können.

Wie der Ministerrat anführt, unterliegen alle von Amts wegen besteuerten Steuerpflichtigen, ungeachtet dessen, ob dies auf der Grundlage des besteuerten Mindestbetrags oder auf einer anderen Grundlage geschieht, demselben Verfahren und verfügen sie über vergleichbare Rechte. Dies ergibt sich aus Artikel 352 Absatz 1 des EStGB 1992, so wie es in den in B.5.3 zitierten Vorarbeiten erwähnt ist. Sie haben somit das Recht, die pauschale Veranlagung anzufechten, indem sie nachweisen, dass die Besteuerungsgrundlage willkürlich durch die Verwaltung festgelegt wurde, weil sie einen rechtlichen Irrtum begangen hat, sich auf unrichtige Fakten gestützt hat oder aus richtigen Fakten Folgen abgeleitet hat, die diese Fakten nicht rechtfertigen können. Das Verfahren der Veranlagung von Amts wegen hat zur Folge, die Beweislast in Bezug auf das besteuerte Einkommen umzukehren; sie befreit die Verwaltung jedoch nicht davon, beweiskräftige Elemente zu berücksichtigen, mit denen sich die Einkünfte des Steuerpflichtigen bestimmen lassen. Die Umkehrung der Beweislast ist untrennbar mit dem Verfahren der Veranlagung von Amts wegen verbunden.

Da alle von Amts wegen besteuerten Steuerpflichtigen die Möglichkeit haben, die willkürliche Beschaffenheit der durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Veranlagung nachzuweisen, ist die Vorabentscheidungsfrage 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.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 24. März 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels