

Geschäftsverzeichnisnr. 6423

Entscheid Nr. 138/2017  
vom 30. November 2017

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und E. De Groot, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet 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 Entscheid vom 20. April 2016 in Sachen des belgischen Staates gegen die « Etablissements Jean Wust » AG, in Anwesenheit der « CBC Banque » AG, und in Sachen der « Etablissements Jean Wust » AG gegen die « CBC Banque » AG, in Anwesenheit des belgischen Staates, dessen Ausfertigung am 4. Mai 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) in der auf die Streitsache anwendbaren Fassung gegen Artikel 170 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass er es der Verwaltung erlauben würde, zu Lasten eines Steuerpflichtigen, der tatsächlich innerhalb der Frist von einem Monat nach Versendung des Berichtigungsbescheids geantwortet und der Berichtigung seiner Erklärung nicht zugestimmt hat, wobei die Rechte der Staatskasse nicht aufgrund einer anderen Ursache als des Ablaufs der Veranlagungsfrist gefährdet sind, eine Steuer nach Ablauf der Frist von einem Monat nach der Versendung festzulegen, aber vor Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach Versendung des Berichtigungsbescheids, während eine solche Steuer nicht rechtsgültig zu Lasten des Steuerpflichtigen festgelegt werden könnte, der nach Ablauf der Frist von einem Monat nach Versendung des Berichtigungsbescheids, aber vor Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach Versendung des Berichtigungsbescheids geantwortet hat, unter Berücksichtigung der Tatsache, dass einerseits gemäß der Rechtsprechung des Kassationshofes die Nichteinhaltung der Antwortfrist, die eine wesentliche Formvorschrift darstellt, in Prinzip mit der Sanktion der Nichtigkeit der Veranlagung zu belegen ist, ohne Rücksicht darauf, ob der Steuerpflichtige infolge einer solchen Nichteinhaltung der Antwortfrist einen konkreten Beschwerdegrund gehabt hat oder nicht, und dass andererseits Artikel 251 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 es nur in zwei Fällen ermöglicht, die Antwortfrist zu verkürzen, nämlich wenn der Steuerpflichtige der Berichtigung seiner Erklärung zugestimmt hat oder wenn die Rechte der Staatskasse gefährdet sind? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EStGB 1964), aus dem Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) geworden ist, in der für das Steuerjahr 1990 geltenden Fassung, mit Artikel 170 der Verfassung.

Dieser Artikel bestimmte:

« 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.2.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

B.2.2. Diese Bestimmung ist Ausdruck des Legalitätsprinzips in Steuersachen, das es erfordert, dass die wesentlichen Elemente der Steuer grundsätzlich durch Gesetz festgelegt werden, damit keinerlei Steuer ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter zum Ausdruck gebracht wird, erhoben werden kann. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz sowie die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.3.1. Der vorliegende Richter legt den fraglichen Artikel 251 so aus, dass es dadurch der Verwaltung erlaubt werde, zu Lasten eines Steuerpflichtigen, der tatsächlich geantwortet und nicht sein Einverständnis mit dem Bescheid zur Berichtigung seiner Erklärung innerhalb der Frist von einem Monat nach dem Versand dieses Bescheids erteilt habe, eine Steuer nach Ablauf der Frist von einem Monat nach dem Versand festzulegen, jedoch vor Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach dem Versanddatum des Bescheids, während die Rechte der Staatskasse nicht gefährdet seien aus einem anderen Grund als dem Ablauf der Veranlagungsfrist.

Der Gerichtshof begrenzt seine Prüfung auf den vom Richter angeführten Fall, in dem die Rechte der Staatskasse nicht gefährdet sind.

B.3.2. Der vorliegende Richter bemerkt, dass eine solche Steuer nicht gültig in Bezug auf einen Steuerpflichtigen festgelegt werden könne, der nach der Frist von einem Monat nach dem Versand des Bescheids zur Berichtigung der Erklärung, aber innerhalb der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach dem Versanddatum des Bescheids geantwortet habe.

B.3.3. Er verweist auf die Rechtsprechung des Kassationshofes, wonach die Nichteinhaltung der Antwortfrist, die eine wesentliche Formvorschrift ist, prinzipiell mit der Nichtigkeit der Veranlagung bestraft werden muss, ungeachtet dessen, ob der Steuerpflichtige infolge der Nichteinhaltung der Antwortfrist einen konkreten Nachteil erlitten hat oder nicht.

In einem Entscheid vom 12. September 2014 hat der Kassationshof geurteilt:

« 4. Die Appellationsrichter sind, ohne diesbezüglich kritisiert zu werden, der Auffassung, dass aus der Lehre der Entscheide des Verfassungsgerichtshofs vom 2. Juni 2010 und vom 28. Juni 2012 hervorgeht, dass die Steuer für das Steuerjahr 1991 festgelegt werden konnte nach Ablauf der für die Verwaltung vorgesehenen Wartefrist, die einen Monat ab dem Tag nach demjenigen des Versands des Berichtigungsbescheids beträgt.

Sie stellen fest, dass:

- der Berichtigungsbescheid der Erklärung und der durch die Verwaltung erstellte Antrag bei der Post beide das Datum vom 25. November 1993 tragen;

- nicht angefochten wird, dass die Postdienste des Postsortierzentrums Brüssel X am 25. November 1993 um 15.30 Uhr im Büro der Verwaltung den Einschreibebrief abgeholt haben, der den Bescheid zur Berichtigung der Erklärung zum Versand an die Beklagte enthielt;

- am Freitag, dem 26. November 1993 ein unvorhersehbarer Streik im Postsortierzentrum Brüssel X ausgebrochen ist, der zu Verzögerungen geführt hat, sodass der Poststempel erst am 30. November 1993 auf dem Einschreibebrief und dessen Empfangsbestätigung angebracht wurde und dass der Versand an die Beklagte erst an diesem Datum erfolgt ist.

5. Auf der Grundlage dieser Feststellungen konnten die Appellationsrichter den Standpunkt vertreten, dass der Versand am 30. November 1993 erfolgt ist, sodass die am 31. Dezember 1993 festgelegte Veranlagung ohne Einhaltung der Wartefrist von einem Monat festgelegt wurde und folglich nichtig ist.

Der Klagegrund ist nicht zulässig » (*RABG*, 2015/10, S. 749).

B.4.1. In seinem Entscheid Nr. 66/2010 vom 2. Juni 2010 hat der Gerichtshof Artikel 346 des EStGB 1992 für unvereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung befunden, indem dieser bestimmte, dass die einmonatige Frist, über die der Steuerpflichtige verfügt, um auf einen Berichtigungsbescheid zu antworten, ab dem Zeitpunkt des Versands dieses Bescheids läuft.

Der Gerichtshof hat seine Entscheidung wie folgt begründet:

« 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.4.2. Der Gerichtshof hat ebenfalls die Gelegenheit gehabt, sich zur Vereinbarkeit von Artikel 251 des EStGB 1964 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu äußern, und zwar in seinem Entscheid Nr. 85/2012 vom 28. Juni 2012.

Der Gerichtshof war zum Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, die einen Berichtigungsbescheid erhalten, befragt worden: 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.

Der Gerichtshof hat aus den folgenden Gründen die Nichtverletzung der Verfassungsbestimmungen festgestellt:

«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.5.1. Durch Artikel 251 des EStGB 1964 wird dem Steuerpflichtigen eine Frist von einem Monat gelassen, um seine Anmerkungen zu einem Bescheid zur Berichtigung seiner Erklärung, der ihm durch die Steuerverwaltung zugesandt wird, schriftlich geltend zu machen. Diese Frist ist ebenfalls eine Wartefrist für die Verwaltung, da die Steuer nicht vor Ablauf dieser Frist festgelegt werden darf.

B.5.2. In der fraglichen Bestimmung sind jedoch zwei Fälle vorgesehen, in denen die Steuer vor Ablauf dieser Frist festgelegt werden kann: einerseits, wenn der Steuerpflichtige schriftlich sein Einverständnis mit der Berichtigung seiner Erklärung erteilt hat, und andererseits, wenn die Rechte der Staatskasse nicht gefährdet sind aus einem anderen Grund als dem Ablauf der Veranlagungsfrist.

B.6.1. In seinem Entscheid Nr. 66/2010 hat der Gerichtshof geurteilt, dass bei sonstigem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung die durch den vorerwähnten Artikel 251 vorgeschriebene Frist nicht zum Zeitpunkt des Versands des Berichtigungsbescheids einsetzen kann, wobei die Rechte des Steuerpflichtigen besser gewährleistet würden, wenn diese Frist am dritten Tag nach demjenigen, an dem der Berichtigungsbescheid bei der Post aufgegeben wurde, beginnen würde, sofern der Adressat nicht das Gegenteil beweist.

B.6.2. In seinem Entscheid Nr. 85/2012 hat sich der Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 251 des EStGB 1964 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung geäußert, und zwar in der vom vorlegenden Richter vermittelten Auslegung, wonach dieser Artikel 251 es der Verwaltung erlauben würde, eine Veranlagung festzulegen nach Ablauf der einmonatigen Frist nach dem Versand des Berichtigungsbescheids, jedoch vor dem Ablauf der einmonatigen Frist ab dem dritten Werktag nach dem Datum des Versands des Bescheids, wenn der Steuerpflichtige wohl innerhalb der einmonatigen Frist ab dem Versand des Bescheids geantwortet hat.

Der Gerichtshof hat geurteilt, dass die Rechte der Staatskasse gefährdet sein könnten, wenn für einen Steuerpflichtigen im Sinne dieser Auslegung eine Veranlagung erst nach Ablauf einer einmonatigen Frist ab dem dritten Werktag nach dem Versand des Berichtigungsbescheids festgelegt werden könnte.

B.6.3. Nach Auffassung der Berufungsbeklagten und der intervenierenden Partei vor dem vorlegenden Richter ergebe sich aus der Auslegung des vorlegenden Richters in der Rechtssache, die zum Entscheid Nr. 85/2012 geführt habe, sowie aus der Antwort des Gerichtshofes in diesem Entscheid, dass außer den beiden in Artikel 251 des EStGB 1964 vorgesehenen Fällen, in denen die Steuer vor Ablauf der in dieser Bestimmung vorgesehenen Frist von einem Monat festgelegt werden könne, ein dritter Fall zur Verkürzung der Frist zur Erhebung der Steuer eingeführt werde, nämlich derjenige, in dem der Steuerpflichtige innerhalb der Frist von einem Monat ab dem Versand des Berichtigungsbescheids geantwortet und nicht sein Einverständnis mit diesem Bescheid erteilt habe.

B.7.1. Wie in B.2.2 dargelegt wurde, erfordert es das Legalitätsprinzip in Steuersachen, dass die wesentlichen Elemente der Steuer grundsätzlich durch das Gesetz festgelegt werden. Die fragliche Bestimmung ist Bestandteil der Regeln in Bezug auf die Festlegung und die Eintreibung der Steuer.

Die Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz sowie die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen sind in anderen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzbuches 1964 festgelegt.

B.7.2. Die bloße Feststellung, dass die Notifizierung des Berichtigungsbescheids durch die Verwaltung an den Steuerpflichtigen innerhalb der in Artikel 251 des EStGB 1964 festgelegten Fristen eine wesentliche Formvorschrift des Verfahrens der Berichtigung ist, deren Nichteinhaltung die Nichtigkeit der Veranlagung zur Folge haben kann, bedeutet nicht, dass diese Notifizierung ein wesentlicher Bestandteil der Steuer ist.

B.8. Im Übrigen geht aus Artikel 251 des EStGB 1964, unter Berücksichtigung des vorstehenden Entscheids Nr. 85/2012, hervor, dass es der Verwaltung erlaubt ist, eine Veranlagung nach Ablauf der Frist von einem Monat nach dem Versand des Berichtigungsbescheids, jedoch vor Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach dem Versanddatum des Bescheids festzulegen, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich innerhalb der Frist von einem Monat ab dem Versand des Bescheids geantwortet hat.

B.9. Artikel 251 des EStGB 1964 ist nicht unvereinbar mit Artikel 170, § 1 der Verfassung.

B.10. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 251 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nunmehr Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), dahin ausgelegt, dass er es der Verwaltung erlauben würde, zu Lasten des Steuerpflichtigen, der wohl innerhalb der Frist von einem Monat nach dem Versand des Bescheids zur Berichtigung der Erklärung geantwortet und der Berichtigung seiner Erklärung nicht zugestimmt hat, während die Rechte der Staatskasse nicht aufgrund einer anderen Ursache als dem Ablauf der Veranlagungsfrist gefährdet sind, nach der Frist von einem Monat nach dem Versand, aber vor dem Ablauf der Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach dem Datum des Versands des Bescheids zur Berichtigung der Erklärung eine Veranlagung festzulegen, verstößt nicht gegen Artikel 170 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 30. November 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels