

Geschäftsverzeichnissnr. 6779
Entscheid Nr. 18/2019 vom 7. Februar 2019

**ENTSCHEIDSAUSZUG**

---

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Urteil vom 16. November 2017 in Sachen A.I. und M.B. gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 23. November 2017 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 356 des EStGB 1992, eingeführt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 2009), in der Auslegung durch den Kassationshof in seinen Entscheiden vom 13. Februar 2015 (A.L. F.13.0150.N) und vom 26. [zu lesen ist: 5.] November 2015 (A.L. F.14.0014.N), wonach er es der Steuerverwaltung ermöglicht, dem Gericht eine Ersatzsteuer vorzuschlagen durch einfache Hinterlegung eines Schriftsatzes bei der Kanzlei innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach dem Nichtigkeitsurteil, ohne den Nichtigkeitsmangel beheben zu müssen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, und schränkt er die Rechte des Steuerpflichtigen auf unverhältnismäßige Weise ein, indem er der Steuerverwaltung das Recht erteilt, Verfahrensfehler zu begehen, die für sie keinerlei Folgen haben, wobei den Adressaten ihrer Aufgabe, die jedoch eine Aufgabe allgemeinen Interesses ist, grundsätzliche Garantien versagt werden, und führt er keinen Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen je nach den von einer der Parteien begangenen Fehlern herbei, wobei die einen den Vorteil von Widerspruchsmöglichkeiten bezüglich der Rechtmäßigkeit der vorzunehmenden Veranlagung sowie Verfahrensgarantien *a priori* vor der Steuerfestlegung genießen, wenn die Steuerverwaltung ihnen eine Berichtigungsmitteilung oder eine Notifizierung der Veranlagung von Amts wegen zuschickt, während den anderen dieselben mit der vor der vorzunehmenden Berichtigung erteilten, konkreten und mit Zahlenangaben versehenen Information verbundenen Verfahrensgarantien versagt werden, weil sie niemals eine Berichtigungsmitteilung oder eine Mitteilung über die Veranlagung von Amts wegen erhalten haben, ob es nun um das ursprüngliche Verfahren oder um das Verfahren bezüglich der Ersatzsteuer geht, und nicht die geringste Bemerkung geltend machen konnten, wobei eine gerichtliche Verhandlung über die Rechtmäßigkeit der Ersatzsteuer nur auf der Grundlage der während der gerichtlichen Phase ausgetauschten Verfahrensunterlagen wird stattfinden können? »;

« Verstößt Artikel 356 des EStGB 1992, eingeführt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 2009), gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er dem Steuerverfahren bezüglich der Ersatzsteuer seine Beschaffenheit als Zivilverfahren, das dem allgemeinen Gerichtsverfahrensrecht unterliegt, entzieht, und indem er es der Steuerverwaltung ermöglicht, einen Rechtsstreit, obwohl erloschen, wieder aufleben zu lassen und nicht nur die Verhandlung vor einem Gericht fortzusetzen, das jedoch der Forderung des Steuerpflichtigen stattgegeben hatte, wodurch der Rechtsstreit erlöschen und dem Gericht in Anwendung von Artikel 19 des Gerichtsgesetzbuches endgültig entzogen werden müsste, sondern auch den Gegenstand des fortgesetzten Rechtsstreits zu ändern und die Verfahrensrolle zu wechseln, wobei der Fiskus im Rahmen desselben Rechtsstreits eine Verurteilung zur Zahlung von Beträgen zu Lasten des Steuerpflichtigen fordert, nachdem sein Titel auf gerichtlichem Weg für nichtig erklärt wurde, während die Grundsätze des Gerichtsverfahrensrechts es erfordern, dass in dem Fall, dass ein Gericht die Nichtigkeit verkündet hat, ihm der Rechtsstreit entzogen wird, und während diese Entziehung öffentlicher Ordnung ist, was verhindert, dass der Antrag auf Gültigkeitserklärung der Ersatzsteuer dem ‘ befassen ’ Gericht noch vorgelegt werden könnte? ».

### III. Rechtliche Würdigung

(...)

#### *In Bezug auf die fragliche Bestimmung und deren Kontext*

B.1. In der auf die Rechtssache vor dem vorliegenden Richter anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches (nachstehend: EStGB 1992):

«Wird gegen einen Beschluss des Generalberaters der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung oder des von ihm beauftragten Beamten vor Gericht Beschwerde eingereicht und erklärt der Richter die Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig, bleibt die Sache während sechs Monaten ab der gerichtlichen Entscheidung in der Liste eingetragen. Während dieser sechsmonatigen Frist, die die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen aussetzt, kann die Verwaltung dem Richter zu Lasten desselben Steuerschuldners und aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile wie die der ursprünglichen Steuer anhand eines Schriftsatzes eine Ersatzsteuer zur Beurteilung vorlegen.

Legt die Verwaltung dem Richter innerhalb der vorerwähnten Frist von sechs Monaten eine Ersatzsteuer vor, laufen die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen in Abweichung von Absatz 1 ab Zustellung der gerichtlichen Entscheidung über die Ersatzsteuer.

Hat die vom Richter für ungültig erklärte Veranlagung zur Erstattung eines Vorabzugs oder einer Vorauszahlung geführt, wird diese Erstattung bei der Berechnung der Ersatzsteuer, die dem Richter zur Beurteilung vorgelegt wird, berücksichtigt.

Die Ersatzsteuer ist ausschließlich in Ausführung der Entscheidung des Richters eintreibbar oder erstattungsfähig.

Wird die Ersatzsteuer zu Lasten eines gemäß Artikel 357 gleichgestellten Steuerschuldners festgelegt, wird diese Steuer dem Richter durch einen Antrag vorgelegt, der dem gleichgestellten Steuerschuldner zusammen mit einer Ladung zugestellt wird».

Diese Bestimmung ist unter Titel VII «Festlegung und Eintreibung der Steuern», Kapitel 6 «Veranlagung», Abschnitt 1«Veranlagungsfristen» des EStGB 1992 aufgeführt.

B.2.1. Artikel 356 des EStGB 1992 hat seinen Ursprung in Artikel 32 des Gesetzes vom 20. August 1947 «zur Abänderung (a) der Gesetze und Erlasse über die Einkommensteuern und die nationale Krisensteuer und (b) der Gesetze und Erlasse über die den direkten Steuern gleichgesetzten Sondersteuern» (nachstehend: Gesetz vom 20. August 1947). Diese

Bestimmung wurde später in die Artikel 260 und 261 des EStGB 1964 übernommen, die gegenwärtig die Artikel 355 und 356 des EStGB 1992 sind.

B.2.2. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 20. August 1947 geht hervor, dass es die Absicht des Gesetzgebers war, « zu vermeiden, dass dem Staat Steuern entgehen, die zwar rechtmäßig geschuldet werden, bei denen der Titel zur Festlegung der Steuer aber infolge von Beschwerden und Rechtsmitteln ganz oder teilweise durch Entscheidungen für ungültig erklärt wurde, die erst nach Ablauf der gesetzlichen Frist zur Festlegung der Steuern rechtskräftig ergangen sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 59, S. 24).

Folglich darf, « wenn die Verwaltung bei der Anwendung der Gesetze einen Irrtum begangen hat, [...] dies die gerechte Verteilung der Steuerlasten nicht beeinflussen, es sei denn, der Steuerpflichtige hat den Vorteil der Rechtsverwirkung erlangt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 59, SS. 24-25). Es wäre nämlich gegenüber der Allgemeinheit ungerecht, wenn dem Staat Veranlagungen entgehen würden, die ihm rechtmäßig zustehen, « wegen der falschen, obwohl verständlichen Auslegung durch den Steuerbeamten », das heißt, « dass ein Steuerpflichtiger aufgrund eines Beurteilungsfehlers die Steuer, die er rechtmäßig schuldet, umgehen könnte » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 407, S. 58).

B.3.1. Seit der Reform des Steuerverfahrens, die unter anderem durch das Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen (nachstehend: Gesetz vom 15. März 1999) eingeführt wurde, kann die Steuerverwaltung eine Ersatzsteuer nur in den Fällen vorlegen, in denen es ein Gericht gewesen ist, das die ursprüngliche Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung für ungültig erklärt hat (Artikel 356 des EStGB 1992). Die Möglichkeit, eine neue Veranlagung festzulegen, ist ihrerseits auf die Fälle beschränkt, in denen die ursprüngliche Veranlagung von der Verwaltung selbst für ungültig erklärt wurde (Artikel 355 des EStGB 1992).

B.3.2. Während der Vorarbeiten zum Gesetz vom 15. März 1999 hat der Minister im Ausschuss erklärt:

« l'article 356 du CIR 1992 permet à l'administration d'agir en tenant compte en cours d'instance de l'évolution des débats. Plutôt que de procéder à l'annulation pure et simple de la cotisation et de recommencer entièrement la procédure administrative (taxation, recours éventuel devant le directeur des contributions), l'administration soumet à l'appréciation de la

juridiction saisie une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et basée sur des éléments de fait et de droit corrects et susceptibles de rencontrer l'accord des parties.

Cette procédure ne comporte aucun effet négatif pour le contribuable. Au contraire, elle permet de mettre fin plus rapidement au litige, qu'il soit pendant devant le tribunal de première instance ou la cour d'appel.

[...]

Cet article précise que la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation du juge est établie à charge du même redevable et ne peut porter que sur tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale, étant entendu que cette nouvelle cotisation s'accompagne d'une justification susceptible de rencontrer l'assentiment du juge » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/17, pp. 52-53).

B.3.3. Der Textentwurf von Artikel 356 EStGB 1992 wurde letztlich im Wege eines Abänderungsantrags der Regierung ersetzt, der wie folgt begründet wurde:

« il y a lieu d'adapter le texte de l'article 356, CIR 92, de manière à faire clairement apparaître que la juridiction saisie est tenue de statuer sur la cotisation subsidiaire que l'administration peut soumettre à son appréciation.

Il convient en effet d'assurer le respect du principe de l'égalité des citoyens devant les charges publiques » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/7, p. 3).

Zu diesem Abänderungsantrag hat der Minister im Ausschuss für Finanzen und Wirtschaftsangelegenheiten erklärt:

« le but poursuivi [...] est d'accélérer la procédure. Que l'on soit devant le tribunal de première instance ou devant la cour d'appel, si le tribunal ou la cour considère que la cotisation est nulle, il ou elle rend un jugement interlocutoire. À ce moment-là, l'administration, plutôt que de recommencer la procédure à zéro en enrôlant une nouvelle cotisation, soumettra une cotisation subsidiaire à l'appréciation du tribunal. Le fil rouge de tous les amendements déposés par le gouvernement est provoquer une accélération maximale de la procédure de manière à ce que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible.

[...]

L'idée présente derrière les amendements est d'avancer de manière irréversible. Lorsque la juridiction saisie prononce la nullité de l'imposition, l'administration doit soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation de la juridiction saisie du litige. L'idée est de créer vraiment un court-circuit pour accélérer la procédure et faire en sorte que la décision devienne définitive, soit pour, soit contre l'administration.

[...] il faut pour appliquer la nouvelle disposition que le juge considère que la cotisation est nulle en rendant un jugement interlocutoire. À ce moment, il invite l'administration à corriger son travail en introduisant une cotisation subsidiaire à son appréciation, ainsi il aura

fait éliminer la nullité qui affecte la cotisation initiale. Finalement, ce système de ‘ cliquets ’ permet d’aboutir à une décision qui est toujours plus rapidement définitive qu’avant. Par la cotisation subsidiaire, la nullité qui affectait la cotisation initiale est en quelque sorte purgée » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, pp. 161-162).

B.4.1. Artikel 356 des EStGB 1992 wurde erneut ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen (nachstehend: Gesetz vom 22. Dezember 2009). Seitdem sieht die fragliche Bestimmung ab der gerichtlichen Entscheidung, mit der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt wurde, eine sechsmonatige Frist vor, in der die Steuerverwaltung dem Richter eine Ersatzsteuer zur Beurteilung vorlegen kann.

B.4.2. Das Gesetz vom 22. Dezember 2009 folgt auf den Entscheid Nr. 158/2009 vom 20. Oktober 2009 des Gerichtshof, mit dem er geurteilt hat:

« B.6.2. In der Auslegung, wonach die Ersatzsteuer außerhalb jeglicher Frist in einem neuen Verfahren dem Richter, der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt hat, vorgelegt werden kann, verstößt die fragliche Bestimmung folglich gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, so dass die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten ist.

B.7.1. Die fragliche Bestimmung kann jedoch auch anders ausgelegt werden. Wie in B.4.1 festgestellt wurde, kann die Steuerverwaltung die Ersatzsteuer im Sinne der fraglichen Bestimmung auch dem Richter während des Verfahrens, in dem über die Ungültigkeit der ursprünglichen Veranlagung geurteilt wird, unterbreiten. Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass dem Gesetzgeber 1999 diese Auslegung vorschwebte:

[...]

B.7.2. Wenn die Steuerverwaltung von der Möglichkeit, während des ursprünglichen Streitverfahrens eine Ersatzsteuer festzulegen, Gebrauch macht, muss sie dies innerhalb einer bestimmten Frist tun, nämlich vor dem Abschluss der Verhandlung. Da die Sache in diesem Fall bei dem Richter anhängig bleibt, der den allgemeinen Rechtsgrundsatz, wonach eine endgültige Entscheidung innerhalb einer angemessenen Frist verkündet werden muss, einzuhalten hat, ist es gerechtfertigt, dass in der fraglichen Bestimmung keine Ausschlussfrist für die Steuerverwaltung festgelegt wird.

B.7.3. In dieser Auslegung wird nicht gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, so dass die präjudizielle Frage verneinend zu beantworten ist ».

B.4.3. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 22. Dezember 2009 geht hervor, dass es seit der Annahme des Gesetzes vom 20. August 1947 das angestrebte Ziel ist, « ‘ zu vermeiden, dass dem Staat Steuern entgehen, die zwar rechtmäßig geschuldet werden, bei denen der Titel

zur Festlegung der Steuer aber infolge von Beschwerden und Rechtsmitteln ganz oder teilweise durch Entscheidungen für ungültig erklärt wurde, die erst nach Ablauf der gesetzlichen Frist zur Festlegung der Steuern rechtskräftig ergangen sind '. [...] Deshalb ist es dem Staat erlaubt, ' den Steuerpflichtigen gültig zu veranlagern im Verhältnis zum Betrag der von ihm rechtmäßig geschuldeten Steuern, dies unter allen Umständen, mit Ausnahme des Falls der Rechtsverwirkung. [...] ' » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2009-2010, DOC 52-2310/001 und DOC 52-2311/001, S. 29).

Es wurde ebenfalls präzisiert:

« Conformément au jugement de la Cour constitutionnelle, l'article 356, CIR 92 stipule explicitement que lorsque le tribunal de première Instance ou la Cour d'appel prononce la nullité d'une imposition, le tribunal ou la Cour prononce un jugement interlocutoire ou un arrêt intermédiaire. À partir de ce moment, l'Administration peut, plutôt que de recommencer la procédure de zéro, soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du même tribunal ou à la même Cour. De cette manière, nous œuvrons également à rendre le procès plus économique en ce sens que l'imposition est rendue définitive plus rapidement.

Ceci implique qu'il convient d'invoquer immédiatement toutes les contestations de fait et tous les moyens juridiques dès lors que la Cour d'appel prononce la nullité d'une imposition. Si la Cour d'appel était amenée à rejeter l'imposition subsidiaire, l'administration n'a alors plus de possibilité pour défendre son imposition. Un recours en Cassation reste toutefois possible.

Un délai de six mois après réouverture des débats est accordé à l'administration qui doit, dans le cas où la procédure de taxation est entachée d'une violation de forme, réparer le vice constaté par le juge et qui a entraîné l'annulation de la cotisation.

La Cour de cassation a déjà souligné antérieurement que si les cotisations subsidiaires s'appuient sur les mêmes éléments que les cotisations annulées et que ces dernières sont enrôlées après l'envoi d'un avis de rectification régulier, il est déclaré que les cotisations subsidiaires ne sont pas subordonnées à l'envoi d'un nouvel avis de rectification (Cass., 18.6.1959, Cambier, Bull. 360, p. 118), avec la conséquence que si l'avis de rectification (ou l'avis d'imposition d'office) n'a pas été régulièrement notifié au redevable, l'administration doit corriger l'illégalité constatée par le juge.

[...]

Un délai de six mois est donc nécessaire pour que l'administration puisse exécuter ces différentes tâches et que les droits de défense du contribuable soient respectés dans la procédure de taxation qui précède l'enrôlement. Bien évidemment, le contribuable ou redevable assimilé qui ne disposent plus d'un droit de réclamation, pourront faire valoir leurs griefs ou observations dans le cadre de leurs conclusions devant le juge saisi » (*ibid.*, pp. 31-32).

B.4.4. Der Text von Artikel 356 des EStGB 1992, damals im Entwurf befindlich, wurde letztlich im Wege eines Abänderungsantrags ersetzt, der wie folgt begründet wurde:

« il est préféré de recourir à une technique déjà prévue dans le code judiciaire en matière de ‘ médiation de dettes ’ (art. 1675/14, § 2, CJ), à savoir qu’après jugement qui prononce l’annulation de la cotisation contestée pour une cause autre que la prescription, l’affaire reste inscrite au rôle pendant six mois. Pendant cette période, l’administration peut réparer le vice de procédure constaté par le juge et enrôler une cotisation subsidiaire dont le recouvrement est postposé jusqu’à décision du juge, celui-ci devant apprécier la validité de cette nouvelle cotisation qui doit être établie sur la base des mêmes éléments d’imposition que la cotisation annulée antérieurement.

[...]

Si l’administration ne soumet pas de cotisation subsidiaire pendant ce délai de six mois, il va de soi qu’elle perd le droit de soumettre une cotisation sur le pied de l’article 356, CIR 92. Par contre, si elle soumet une cotisation pendant ce délai, il faut attendre que le juge se prononce sur cette cotisation subsidiaire pour pouvoir, après signification, introduire un recours contre les deux jugements.

[...]

Lorsque l’administration doit soumettre une cotisation dans le délai de six mois, elle revient devant le juge simplement par le dépôt de conclusions (qui valent d’ailleurs signification) sans autre formalisme. Il va de soi qu’un débat contradictoire devra se rouvrir devant le juge [qui] doit se prononcer sur la validité de cette nouvelle cotisation. [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2311/002, pp. 2-3; *Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2310/003, p. 13).

B.5. In Beantwortung einer parlamentarischen Frage hat der zuständige Minister außerdem erläutert:

« Un commentaire sur cette nouvelle loi fut porté à la connaissance des services des contributions dans une instruction du 14 janvier 2010.

L’accent y est mis sur le fait que, avant d’introduire l’affaire, la faute de procédure à la base de l’annulation de la cotisation doit être réparée, conformément aux prescriptions des articles 346, 351 et 352*bis*, CIR 92 » (Question parlementaire n° 204 du 28 décembre 2009, Chambre, 2009-2010, *Questions et réponses* n° 94 du 15 février 2010, p. 357).

B.6. Schließlich hat der Kassationshof durch seine beiden in der ersten Vorabentscheidungsfrage erwähnten Entscheide bezüglich Artikel 356 EStGB 1992 geurteilt:

« Il ressort de ces dispositions, qui tendent à éviter une nouvelle procédure et à obtenir par une procédure accélérée une décision sur l’impôt dû, que le pouvoir de l’administration se

limite à l'établissement d'une cotisation subsidiaire, sans qu'elle puisse se prononcer sur son caractère exécutoire, et que c'est le juge qui statue sur la légalité et le fondement de l'imposition.

Il s'ensuit que, par dérogation aux articles 298, § 1er, et 304, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 133, alinéa 1er, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration n'est tenue ni de rétablir l'irrégularité ni d'enrôler la cotisation subsidiaire, mais qu'il suffit de soumettre cette cotisation à l'appréciation du juge, conformément à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Le moyen, qui se fonde sur la prémisse que la requête signifiée au contribuable doit être précédée de la réparation de la faute de procédure qui a donné lieu à l'annulation judiciaire de l'imposition primitive et de l'enrôlement de la cotisation subsidiaire, manque en droit » (Cass., 13 février 2015, F.13.0150.N).

« Il ressort de ces dispositions qui tendent à éviter d'introduire une procédure tout à fait nouvelle et à obtenir au moyen d'une procédure accélérée une décision sur le caractère dû de l'impôt, que la compétence de l'administration est limitée à établir la cotisation subsidiaire sans qu'elle puisse se prononcer sur son caractère exécutoire et que c'est le juge qui se prononce sur la légalité et le bien-fondé de la cotisation.

Il s'ensuit aussi qu'en dérogation aux articles 298, § 1er, et 304, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 133, alinéa 1er, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration n'est pas tenue d'enrôler cette cotisation ou de reprendre la procédure de taxation mais peut se limiter à soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge, conformément à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992. Soumettre la cotisation subsidiaire au juge, avec la possibilité pour le contribuable de se défendre au cours d'une procédure judiciaire contradictoire, garantit suffisamment les droits de la défense de ce dernier.

Contrairement à ce qu'invoque le moyen, il ne ressort pas de l'article 356, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 que lorsque la cotisation primitive a été annulée par le juge en raison de la motivation insuffisante de l'avis de modification, l'administration est tenue de reprendre la procédure de taxation et de rectifier l'irrégularité en faisant précéder la cotisation subsidiaire d'un nouvel avis de rectification dans le délai précité de six mois.

Le moyen, qui est fondé sur un soutènement contraire, manque en droit » (Cass., 26 novembre 2015, F.14.0077.N).

### *In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage*

B.7.1. In der ersten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 356 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, wenn sie dahin ausgelegt werden, dass diese Bestimmung keine Verpflichtung für die Steuerverwaltung beinhaltet, den Mangel zu beheben, mit dem die Ungültigerklärung der

ursprünglichen Veranlagung durch den Richter begründet ist, bevor sie diesem eine Ersatzsteuer unterbreitet.

Insbesondere bezieht sich die Vorabentscheidungsfrage auf den Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, die eine Berichtigungsmitteilung oder eine Notifizierung der Veranlagung von Amts wegen erhalten haben, was es ihnen ermöglicht, vor der Steuerfestlegung eine kontradiktorische Verhandlung bezüglich der Rechtmäßigkeit der Veranlagung und Verfahrensgarantien zu genießen, und andererseits den Steuerpflichtigen, die diese Mitteilung oder Notifizierung weder während des administrativen noch während des gerichtlichen Verfahrens erhalten haben oder die sie zwar erhalten haben, jedoch nicht ordnungsgemäß, weshalb ihnen dieselben Garantien versagt werden. Diese zweite Kategorie von Steuerpflichtigen kann ihre Argumente nur bei einer gerichtlichen Verhandlung über die Rechtmäßigkeit der Ersatzsteuer anführen, nur auf der Grundlage der vor dem Richter ausgetauschten Verfahrensunterlagen und ohne über konkrete und bezifferte Informationen über die Veranlagung vor der Berichtigung zu verfügen.

B.7.2. Da der Mangel, mit dem die Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung in der vor dem vorlegenden Richter anhängigen Sache begründet ist, ein Mangel ist, mit dem das Veranlagungsverfahren behaftet war, in diesem Fall die Rechtswidrigkeit der Notifizierung der Berichtigungsmitteilung und der Notifizierung der Veranlagung von Amts wegen, begrenzt der Gerichtshof seine Prüfung auf diesen Fall.

B.8. Der Behandlungsunterschied zwischen gewissen Kategorien von Personen, der sich aus der Anwendung unterschiedlicher Verfahrensregeln unter unterschiedlichen Umständen ergibt, ist an sich nicht diskriminierend. Es könnte nur eine Diskriminierung vorliegen, wenn der Behandlungsunterschied, der sich aus der Anwendung dieser Verfahrensregeln ergibt, zu einer unverhältnismäßigen Einschränkung der Rechte der betroffenen Personen führen würde.

B.9. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 20. August 1947, zum Gesetz vom 15. März 1999 und zum Gesetz vom 22. Dezember 2009, die jeweils in B.2.2, B.3.2 und B.4.3 dargelegt wurden, geht hervor, dass der Gesetzgeber eine doppelte Zielsetzung verfolgt hat, als er es der Steuerverwaltung nicht mehr gestattet hat, eine neue Steuer in die Heberolle einzutragen, wenn die ursprüngliche Veranlagung durch eine gerichtliche Entscheidung für ungültig erklärt

wurde, es ihr aber in diesem Fall auferlegt hat, unmittelbar dem Richter, der die Ungültigerklärung vorgenommen hat, eine Ersatzsteuer vorzulegen.

Er hat zum einen dafür gesorgt, dass die Interessen der Staatskasse gewahrt werden und die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet wird, indem er es verhindert hat, dass ein Steuerpflichtiger nur wegen eines Verfahrensfehlers, zu dem es beim Veranlagungsverfahren gekommen ist, der rechtmäßig geschuldeten Steuer entgehen kann. Wenn die Steuer nach dem Gesetz geschuldet wird, stellt die Steuerfestlegung seitens der Verwaltung eine Pflicht dar, mit der die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet werden kann.

Zum anderen hat der Gesetzgeber seit der Reform des Steuerverfahrens im Jahr 1999 darauf geachtet, das Steuerverfahren so weit wie möglich zu beschleunigen, damit die Veranlagung so schnell wie möglich endgültig wird, entweder zugunsten oder zuungunsten der Verwaltung.

Solche Ziele sind legitim.

B.10. Mit seinem Entscheid Nr. 82/2011 vom 18. Mai 2011 hat der Gerichtshof, der gebeten wurde, über den durch das Gesetz vom 15. März 1999 geschaffenen Behandlungsunterschied zwischen den Fällen, in denen die Verwaltung eine neue Veranlagung festlegen kann, und den Fällen, in denen sie dem Richter eine Ersatzsteuer unterbreiten kann, zu befinden, geurteilt:

« B.4.1. Artikel 356 des EStGB 1992, insofern er es der Verwaltung, wenn die ursprüngliche Veranlagung durch eine richterliche Entscheidung für ungültig erklärt wird, nicht ermöglicht, eine neue Veranlagung festzulegen, sondern es ihr vorschreibt, die Ersatzsteuer direkt der Beurteilung durch den Richter zu unterbreiten, entspricht dem Ziel, das Steuerverfahren zu beschleunigen.

Im Verhältnis zu dieser Zielsetzung ist das Unterscheidungskriterium, das von dem Verfahrensstadium abhängt, in dem sich der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung befindet, sachdienlich. Wenn die Streitsache nämlich dem Steuerrichter unterbreitet wird, war die ursprüngliche Veranlagung zuvor Gegenstand einer administrativen Beschwerde, so dass der Steuerpflichtige bereits die Gelegenheit hatte, seine Argumente zunächst vor dem Steuereinsamler, und anschließend vor dem befassen Rechtsprechungsorgan geltend zu machen. Diesem sind die Akte und die Argumente der Parteien bekannt, und es hat die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt. Es ist gerechtfertigt im Bemühen um eine Beschleunigung und Rationalisierung des Verfahrens

vorzusehen, dass dasselbe Rechtsprechungsorgan schnell auch über die Ersatzsteuer urteilt, ohne erneut eine Verwaltungsphase durchlaufen zu müssen.

B.4.2. Im Übrigen beschränkt die fragliche Bestimmung nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte des Steuerpflichtigen, der seine Beschwerden gegen die Ersatzsteuer direkt vor dem Rechtsprechungsorgan geltend machen kann, dem seine Lage bereits bekannt ist. Außerdem ist die Festlegung einer neuen Veranlagung ausgeschlossen, wenn der Verstoß gegen die Gesetzesregel die Verjährungsfrist betrifft. Schließlich muss die Veranlagung auf den Namen desselben Steuerpflichtigen und aufgrund der Gesamtheit oder eines Teils derselben Steuerelemente festgelegt werden ».

B.11. Aus der Rechtsprechung des Kassationshofes geht hervor, dass es Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht erfordert, dass die Verwaltung die Unregelmäßigkeit behebt oder die Ersatzsteuer in die Heberolle einträgt, sondern es ausreicht, diese Steuer dem Richter zur Beurteilung vorzulegen, und dass der Hinterlegung des Schriftsatzes weder eine Behebung des Verfahrensfehlers, der zur gerichtlichen Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung geführt hat, noch die Eintragung der Ersatzsteuer in die Heberolle vorangehen muss.

B.12.1. Zwar deuten die Vorarbeiten zu der fraglichen Bestimmung, die in B.4.3 und B.4.4 aufgeführt wurden, darauf hin, dass die Verwaltung die vom Richter festgestellte Unregelmäßigkeit beheben sollte, bevor sie diesem die Ersatzsteuer unterbreitet.

B.12.2. Aber aus dem Text von Artikel 356 des EStGB 1992 selbst lässt sich nicht ableiten, dass die Verwaltung vor der Festlegung einer Ersatzsteuer verpflichtet wäre, die begangene Unregelmäßigkeit zu beheben. Aus dem Text dieses Artikels geht auch nicht hervor, dass das Veranlagungsverfahren ab dem Zeitpunkt, zu dem die Unregelmäßigkeit von der Verwaltung begangen wurde, die die ursprüngliche Nichtigkeit zur Folge hatte, wiederholt werden müsste, und dieser Artikel sieht auch nicht vor, dass die Ersatzsteuer von der Verwaltung in die Heberolle eingetragen werden muss. Artikel 356 schreibt der Verwaltung nur vor, dem Gericht anhand eines Schriftsatzes eine Ersatzsteuer zur Beurteilung vorzulegen.

B.12.3. Es der Steuerverwaltung aufzuerlegen, vor der Vorlage der Ersatzsteuer die begangene Unregelmäßigkeit zu beheben, würde im Übrigen den Zielen des Gesetzgebers, wie sie in B.9 genannt wurden, zuwiderlaufen.

B.12.4. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 82/2011 vom 18. Mai 2011 geurteilt hat, beschränkt die Maßnahme schließlich nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte des Steuerpflichtigen, da die Festlegung einer Ersatzsteuer ausgeschlossen ist, wenn der Verstoß gegen die Gesetzesregel die Verjährungsfrist betrifft, und da die Veranlagung auf den Namen desselben Steuerpflichtigen und aufgrund der Gesamtheit oder eines Teils derselben Steuerelemente festgelegt werden muss.

Wie der Gerichtshof in demselben Entscheid geurteilt hat, war die ursprüngliche Veranlagung außerdem, wenn die Streitsache dem Steuerrichter unterbreitet wird, zuvor Gegenstand einer administrativen Beschwerde, sodass der Steuerpflichtige bereits die Gelegenheit hatte, seine Argumente zunächst vor dem Steuerrichter und anschließend vor dem befassten Rechtsprechungsorgan geltend zu machen. Diesem sind die Akte und die Argumente der Parteien bekannt, und es hat die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt. Es ist gerechtfertigt, im Bemühen um eine Beschleunigung und Rationalisierung des Verfahrens vorzusehen, dass dasselbe Rechtsprechungsorgan schnell auch über die Ersatzsteuer urteilt, ohne erneut eine Verwaltungsphase durchlaufen zu müssen. In diesem Zusammenhang obliegt es der Verwaltung, bei der kontradiktorischen Verhandlung, die vor dem Richter nach der Hinterlegung des Schriftsatzes über die Ersatzsteuer stattfindet, die für die Gültigerklärung der Ersatzsteuer durch den Richter erforderlichen Rechtfertigungen, einschließlich der bezifferten Elemente, die in der Berichtigungsmitteilung und der Veranlagungsmitteilung von Amts wegen aufgeführt sind, vorzulegen. Der betreffende Steuerpflichtige kann so seine Beschwerdegründe gegen die Ersatzsteuer direkt vor dem Richter, der seine Situation bereits kennt, geltend machen.

B.13. Die erste Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

*In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage*

B.14. In der zweiten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 356 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, insofern diese Bestimmung dem Verfahren zur Gültigerklärung der Ersatzsteuer seine Beschaffenheit als Zivilverfahren, das dem allgemeinen Gerichtsverfahrensrecht unterliegt, entzieht, und insofern sie es der Steuerverwaltung ermöglicht, einen Rechtsstreit,

obwohl durch ein Endurteil erloschen, wieder aufleben zu lassen, den Gegenstand des Verfahrens zu ändern und die Verfahrensrolle der Steuerverwaltung zu wechseln, nachdem ihr Titel auf gerichtlichem Weg für ungültig erklärt wurde.

B.15. Eines der allgemeinen Ziele der Reform des Steuerverfahrens, die durch das Gesetz vom 15. März 1999 vorgenommen wurde, war es, dem ordentlichen Richter die Befugnis zu verleihen, über Steuerstreitsachen « unter grundsätzlicher Anwendung des allgemeinen Verfahrensrechts, das heißt des Gerichtsgesetzbuches, sofern keine besonderen anderen Regeln aufgrund der Natur der Streitsachen und/oder aus Gründen der Vereinfachung der Verfahrensregeln vorgesehen sind », zu befinden (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/1 und Nr. 1342/1, S. 2).

B.16. Durch Artikel 356 des EStGB 1992 wird ein spezifisches Verfahren eingeführt, um es der Steuerverwaltung zu ermöglichen, dem Richter durch einfache Hinterlegung eines Schriftsatzes nach der Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung durch denselben Richter eine Ersatzsteuer für die Gültigerklärung zur Beurteilung vorzulegen. Zu diesem Zweck bleibt die Sache « während sechs Monaten ab der gerichtlichen Entscheidung in der Liste eingetragen ». Während dieses Zeitraums sind die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen ausgesetzt.

B.17. Dieses spezifische Verfahren, das vom gemeinrechtlichen Verfahren abweicht, ist nicht an sich diskriminierend. Das in der fraglichen Bestimmung vorgesehene spezifische Verfahren, das es verlangt, dass zunächst auf Antrag des Steuerpflichtigen über die ursprüngliche Veranlagung und anschließend auf Antrag der Steuerverwaltung über die Ersatzsteuer entschieden wird, ist durch die Absicht des Gesetzgebers gerechtfertigt, die Erhebung und Eintreibung von rechtmäßig geschuldeten Steuern sicherzustellen, auch wenn es bei dem Veranlagungsverfahren zu einem Fehler gekommen ist, und die Schnelligkeit des Veranlagungsverfahrens zu gewährleisten.

Der Gesetzgeber konnte vernünftigerweise ein solches vom allgemeinen Recht abweichendes Verfahren einführen, um diese Ziele zu erreichen.

B.18. Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 7. Februar 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) F. Daoût