

Geschäftsverzeichnisnr. 6964
Entscheid Nr. 104/2019 vom 27. Juni 2019

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 319 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 63 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, J. Moerman und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 13. Juni 2018 in Sachen der « X » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 27. Juni 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen Artikel 319 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 63 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches gegen die Artikel 15 und 22 der belgischen Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, in dem Sinne, dass eine Ermächtigung des (Polizei-)Richters, bei der lediglich auf einen nicht minimal anhand konkreter Fakten begründeten Antrag verwiesen wird, keine oder wenigstens keine eigene Begründung für das Betreten von Privatwohnungen oder Wohnräumen enthält? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 319 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) und Artikel 63 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches (nachstehend: MwStGB).

B.2.1. Artikel 319 des EStGB 1992 bestimmt:

« Natürliche oder juristische Personen müssen Bediensteten der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung, die im Besitz ihrer Legitimation sind und damit beauftragt sind, eine Kontrolle oder Untersuchung in Bezug auf die Anwendung der Einkommensteuern durchzuführen, freien Zugang zu den beruflich genutzten Räumen beziehungsweise zu den Räumen, wo juristische Personen ihre Tätigkeiten ausüben, wie Büros, Fabriken, Betriebe, Werkstätten, Lagerräume, Depots und Garagen, oder zu ihren als Betriebe, Werkstätten oder Warenlager dienenden Grundstücken zu allen Uhrzeiten, zu denen dort eine Tätigkeit ausgeübt wird, gewähren, damit diese Bediensteten einerseits Art und Umfang der betreffenden Tätigkeit feststellen können und Vorhandensein, Art und Menge von Waren und Gegenständen jeglicher Art überprüfen können, die diese Personen dort besitzen oder aus gleich welchem Grund halten, einschließlich der Betriebs- und Beförderungsmittel, und damit sie andererseits alle in vorerwähnten Räumen befindlichen Bücher und Unterlagen prüfen können.

Die Bediensteten der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung, die im Besitz ihrer Legitimation sind, dürfen, wenn sie denselben Auftrag haben, freien Zugang zu allen anderen Räumlichkeiten, Gebäuden, Werkstätten oder Grundstücken verlangen, die

nicht in Absatz 1 erwähnt sind und wo Tätigkeiten ausgeübt oder vermutlich ausgeübt werden. Sie dürfen bewohnte Gebäude oder Räumlichkeiten jedoch nur zwischen fünf Uhr morgens und neun Uhr abends und ausschließlich mit Ermächtigung des Polizeirichters betreten.

Vorerwähnte Bedienstete, die im Besitz ihrer Legitimation sind, dürfen anhand der benutzten Ausrüstung und mit Hilfe der in Artikel 315*bis* Absatz 3 erwähnten Personen die Zuverlässigkeit der computergestützten Informationen, Daten und Verarbeitungen prüfen, wobei sie insbesondere die Bereitstellung von Unterlagen verlangen können, die eigens erstellt werden, um die auf Datenträger gespeicherten Daten in lesbare und verständliche Form umzusetzen ».

B.2.2. Artikel 63 des MwStGB bestimmt:

« Wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, muss Bediensteten, die befugt sind, die Anwendung der Mehrwertsteuer zu kontrollieren, und die im Besitz ihrer Legitimation sind, jederzeit und ohne vorherige Ankündigung freien Zugang zu den Räumlichkeiten, in denen er seine Tätigkeit ausübt, gewähren, damit sie:

1. alle dort befindlichen Bücher und Dokumente prüfen können,
2. anhand der benutzten Ausrüstung und mit Hilfe des Betreffenden die Zuverlässigkeit der Informationen, Daten und computergestützten Verarbeitungen prüfen können, wobei sie unter anderem die Bereitstellung von Dokumenten verlangen können, die eigens erstellt werden, um die auf Datenträger gespeicherten Daten in lesbare und verständliche Form umzusetzen,
3. Art und Umfang der dort ausgeübten Tätigkeit und des dafür angestellten Personals wie auch der dort befindlichen Waren und Güter einschließlich der Betriebs- und Beförderungsmittel feststellen können.

Als Räumlichkeiten, in denen eine Tätigkeit ausgeübt wird, gelten Büros, Fabriken, Betriebe, Werkstätten, Lagerräume, Depots, Garagen und als Betriebe, Werkstätten oder Depots dienende Gelände.

Mit demselben Ziel dürfen diese Bedienstete jederzeit und ohne vorherige Ankündigung alle Gebäude, Werkstätten, Einrichtungen, Räumlichkeiten oder andere Orte, die nicht im vorhergehenden Absatz erwähnt sind und in denen im vorliegenden Gesetzbuch erwähnte Umsätze bewirkt oder vermutlich bewirkt werden, frei betreten. Sie dürfen bewohnte Gebäude oder Räumlichkeiten jedoch nur zwischen fünf Uhr morgens und neun Uhr abends und ausschließlich mit Ermächtigung des Polizeirichters betreten.

Sie dürfen ebenfalls jederzeit und ohne vorherige Ankündigung alle Beförderungsmittel, Container inbegriffen, die verwendet werden beziehungsweise vermutlich verwendet werden, um in vorliegendem Gesetzbuch erwähnte Umsätze zu bewirken, anhalten und untersuchen, um beförderte Güter, Bücher und Dokumente zu überprüfen ».

B.2.3. Aufgrund von Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB muss jeder, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, Bediensteten, die befugt sind, die Anwendung der

Mehrwertsteuer zu kontrollieren, freien Zugang zu den Räumlichkeiten gewähren, in denen die Tätigkeit ausgeübt wird. Gemäß Absatz 3 derselben Bestimmung dürfen diese Bediensteten ebenso bewohnte Gebäude und Räumlichkeiten betreten, wenn auch dafür eine Ermächtigung des Polizeirichters erforderlich ist.

Artikel 319 des EStGB 1992 räumt den Bediensteten, die mit der Durchführung einer Kontrolle oder einer Untersuchung in Bezug auf die Anwendung der Einkommensteuern beauftragt sind, eine gleichartige Untersuchungsbefugnis ein. Auch nach dieser Bestimmung ist für das Betreten beruflich genutzter Räume keine richterliche Ermächtigung erforderlich (Absatz 1), während für das Betreten bewohnter Gebäude und Räumlichkeiten eine Ermächtigung des Polizeirichters notwendig ist (Absatz 2).

Durch Artikel 11 des Gesetzes vom 19. Mai 2010 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen wurde Artikel 319 Absatz 1 des EStGB 1992 abgeändert, um die in dieser Bestimmung vorgesehenen Untersuchungsbefugnisse mit denjenigen der Bediensteten in Einklang zu bringen, die befugt sind, die Anwendung der Mehrwertsteuer zu kontrollieren aufgrund von Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB (*Parl. Dok.*, Kammer, 2009-2010, DOC 52-2521/001, SS. 7-9). Der Gesetzgeber hat den Inhalt der beiden fraglichen Bestimmungen folglich weitgehend als gleichwertig betrachtet.

B.3.1. In seinem Entscheid Nr. 116/2017 vom 12. Oktober 2017 hat der Gerichtshof sich zum Betreten beruflich genutzter Räume aus steuerlichen Gründen im Sinne von Artikel 319 Absatz 1 des EStGB 1992 und Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB geäußert. Er hat insbesondere ausgeführt, dass diese Bestimmungen den zuständigen Bediensteten im Rahmen eines Steuerbesuchs kein allgemeines, bedingungsloses und unbeschränktes Recht auf freien Zugang zu den beruflich genutzten Räumen einräumen. Darin sind nämlich die Personen erwähnt, die verpflichtet sind, der Steuerverwaltung freien Zugang zu beruflich genutzten Räumen zu gewähren. Sie präzisieren ferner, wo, wann und durch wen der Besuch erfolgen kann und was dessen Gegenstand ist. Unter Berücksichtigung der Ausführungen in B.9 bis B.15 des erwähnten Entscheids ist der Gerichtshof der Überzeugung, dass im Zusammenhang mit dem Betreten beruflich genutzter Räume aus steuerlichen Gründen im Rahmen der Einkommensteuern und der Mehrwertsteuer ausreichende Garantien gegen Missbrauch vorgesehen sind. Dadurch hat der Gesetzgeber ein faires Gleichgewicht geschaffen zwischen einerseits den Rechten der betreffenden Steuerpflichtigen und andererseits der Notwendigkeit,

auf sachdienliche Weise eine Kontrolle oder eine Untersuchung bezüglich der Anwendung der Einkommensteuern oder der Mehrwertsteuer vornehmen zu können.

B.3.2. Die vorliegende Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf das Betreten bewohnter Gebäude und Räumlichkeiten aus steuerlichen Gründen, wofür nach Artikel 319 Absatz 2 des EStGB 1992 und Artikel 63 Absatz 3 des MwStGB eine vorherige Ermächtigung des Polizeirichters erforderlich ist.

B.4.1. Der vorlegende Richter möchte vom Gerichtshof erfahren, ob diese Bestimmungen mit den Artikeln 15 und 22 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, vereinbar seien «in dem Sinne, dass eine Ermächtigung des (Polizei-)Richters, bei der lediglich auf einen nicht minimal anhand konkreter Fakten begründeten Antrag verwiesen wird, keine oder wenigstens keine eigene Begründung für das Betreten von Privatwohnungen oder Wohnräumen enthält ».

B.4.2. Sofern dabei dem Gerichtshof eine Frage über die Anwendung der in Frage stehenden Bestimmungen auf die Ausgangstreitigkeit gestellt wird und insbesondere dazu, ob die vor dem vorlegenden Richter angefochtene Ermächtigung des Polizeirichters ausreichend begründet worden ist, fällt die Frage nicht in die Zuständigkeit des Gerichtshofes.

B.4.3. Aus der Vorlageentscheidung und deren Begründung ergibt sich, dass die Vorabentscheidungsfrage dahin ausgelegt werden kann, dass der Gerichtshof zur Vereinbarkeit der in Frage stehenden Bestimmungen mit den Artikeln 15 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention befragt wird, und zwar unter Zugrundelegung der Auslegung, nach der die Ermächtigung durch den Polizeirichter nicht begründet werden muss.

Der Gerichtshof beantwortet die Vorabentscheidungsfrage in diesem Sinne.

B.5.1. Artikel 15 der Verfassung bestimmt:

« Die Wohnung ist unverletzlich; eine Haussuchung darf nur in den durch Gesetz bestimmten Fällen und in der dort vorgeschriebenen Form vorgenommen werden ».

Artikel 22 der Verfassung bestimmt:

« Jeder hat ein Recht auf Achtung vor seinem Privat- und Familienleben, außer in den Fällen und unter den Bedingungen, die durch Gesetz festgelegt sind.

Das Gesetz, das Dekret oder die in Artikel 134 erwähnte Regel gewährleistet den Schutz dieses Rechtes ».

Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« (1) Jedermann hat Anspruch auf Achtung seines Privat- und Familienlebens, seiner Wohnung und seines Briefverkehrs.

(2) Der Eingriff einer öffentlichen Behörde in die Ausübung dieses Rechts ist nur statthaft, insoweit dieser Eingriff gesetzlich vorgesehen ist und eine Maßnahme darstellt, die in einer demokratischen Gesellschaft für die nationale Sicherheit, die öffentliche Ruhe und Ordnung, das wirtschaftliche Wohl des Landes, die Verteidigung der Ordnung und zur Verhinderung von strafbaren Handlungen, zum Schutz der Gesundheit und der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer notwendig ist ».

B.5.2. Diese Bestimmungen erfordern es, dass jede behördliche Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens und der Wohnung in einer ausreichend präzisen Gesetzesbestimmung festgelegt ist, einer zwingenden gesellschaftlichen Notwendigkeit entspricht und im Verhältnis zu dem darin angestrebten rechtmäßigen Ziel steht.

B.6. Die in Frage stehenden Bestimmungen verpflichten natürliche oder juristische Personen dazu, freien Zugang zu den bewohnten Gebäuden und Räumlichkeiten im Rahmen eines Steuerbesuchs zu gewähren, was einen Eingriff in das Recht auf Unverletzlichkeit der Wohnung darstellt. Folglich unterliegt der Steuerbesuch den in B.5.2 erwähnten Voraussetzungen.

B.7. Der Steuerbesuch im Sinne von Artikel 319 des EStGB 1992 und Artikel 63 des MwStGB soll das Treffen der notwendigen Feststellungen in Bezug auf die Ordnungsmäßigkeit der Steuererklärung ermöglichen und hat folglich die Eintreibung der Steuern zum Ziel, die für das ordnungsgemäße Funktionieren der öffentlichen Hand und den wirtschaftlichen Wohlstand des Landes notwendig sind. Er verfolgt folglich ein legitimes Ziel im Sinne von Artikel 8 Absatz 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.8. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 116/2017 vom 12. Oktober 2017 entschieden hat und in B.3.1 in Erinnerung gerufen wurde, sind die in Frage stehenden Bestimmungen - unter Berücksichtigung insbesondere der Ausführungen in B.10.2 und B.11.3 dieses Entscheids - ausreichend deutlich, damit der Rechtsunterworfenen wissen kann, was er zu erwarten hat. Sie entsprechen somit dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit im Sinne von Artikel 8 Absatz 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.9.1. Es muss noch geprüft werden, ob die Maßnahmen in einer demokratischen Gesellschaft notwendig sind und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Ziel stehen. Dabei ist wichtig, dass im Zusammenhang mit dem Steuerbesuch im Rahmen der Einkommensteuern und der Mehrwertsteuer effektive Garantien gegen Missbrauch vorhanden sein müssen (EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding AS u.a. gegen Norwegen*, § 163).

B.9.2. Das vorherige Auftreten eines unabhängigen und unparteiischen Magistrats ist eine wichtige Garantie gegen die Gefahr von Missbrauch oder Willkür. Der Polizeirichter verfügt diesbezüglich über eine breite Ermessensbefugnis, um zu bestimmen, ob die ihm unterbreitenden Umstände eine Verletzung des Verfassungsgrundsatzes der Unverletzlichkeit der Wohnung rechtfertigen. Die von ihm erteilte Ermächtigung ist spezifisch. Sie betrifft eine ganz bestimmte Untersuchung, bezieht sich auf eine ganz bestimmte Wohnung und gilt nur für die Personen, auf deren Namen die Ermächtigung erteilt wurde.

B.9.3. Das Gericht erster Instanz erkennt über Streitfälle mit Bezug auf die Anwendung eines Steuergesetzes (Artikel 569 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches). Während der gerichtlichen Kontrolle muss geprüft werden, ob die in den fraglichen Bestimmungen enthaltenen Bedingungen eingehalten wurden und ob der durchgeführte Besuch verhältnismäßig war zum angestrebten Ziel. Somit ist eine effektive gerichtliche Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit eines Steuerbesuchs und der erhaltenen Beweise möglich.

B.9.4. Die effektive gerichtliche Überprüfung der Besuchsermächtigung und die konkrete Ausübung der Rechte der Verteidigung würden jedoch auf unverhältnismäßige Weise behindert, wenn die vom Polizeirichter vorgenommene Abwägung zu den betreffenden Interessen und die von ihm festgelegten Modalitäten, die in B.9.2 erwähnt wurden, nicht in die Begründung der Ermächtigung aufgenommen würden.

B.9.5. Im Falle der Auslegung von Artikel 319 Absatz 2 des EStGB 1992 und Artikel 63 Absatz 3 des MwStGB in dem Sinne, dass die vom Polizeirichter erteilte Ermächtigung nicht mit Gründen versehen werden muss, ist keine effektive gerichtliche Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit eines Steuerbesuchs und des erlangten Beweises möglich.

Folglich sind im Zusammenhang mit dem Steuerbesuch im Rahmen der Einkommensteuern und der Mehrwertsteuer keine ausreichenden Garantien gegen Missbrauch vorhanden. Dementsprechend entsprechen die in Frage stehenden Bestimmungen nicht den Anforderungen aus Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und sind sie mit den Artikeln 15 und 22 der Verfassung in Verbindung mit dieser Konventionsbestimmung unvereinbar.

In dieser Auslegung der fraglichen Bestimmungen ist die Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten.

B.9.6. Die in Frage stehenden Bestimmungen können jedoch anders ausgelegt werden, und zwar in dem Sinne, dass sie den Polizeirichter nicht von der Verpflichtung befreien, die Besuchsermächtigung ausdrücklich zu begründen.

Folglich muss in der Besuchsermächtigung, die sich ihrer Natur nach nur auf Kontrollen in Bezug auf die Einkommensteuer und die Mehrwertsteuer beziehen kann und daher immer einen begrenzten Charakter hat, angegeben werden, in Rahmen welcher Untersuchung, für welche Wohnung und welchen Personen sie erteilt wird, sowie - sei es auf summarische Weise - der Grund, weshalb sie notwendig ist (vgl. in diesem Sinne in Bezug auf eine vergleichbare Bestimmung im Allgemeinen Gesetz über Zölle und Akzisen, Kass., 27. März 2012, P.11.1701.N).

Es kann als ausreichend angesehen werden, dass der Polizeirichter die Besuchsermächtigung mittels eines Verweises auf die Angaben im Ermächtigungsantrag oder den beiliegenden Unterlagen und deren Übernahme begründet. Jedoch muss in Bezug auf diese Angaben und Unterlagen in dem Fall ein kontradiktorisches Verfahren im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit des Steuerbesuchs seitens des Gerichts

erster Instanz durchgeführt werden, es sei denn, dass dadurch ein anderes Grundrecht oder ein anderer Grundsatz auf unverhältnismäßige Weise ausgehöhlt würde.

Bei dieser Auslegung ist ein faires Gleichgewicht gegeben zwischen einerseits den Rechten der betreffenden Steuerpflichtigen und andererseits der Notwendigkeit, auf sachdienliche Weise eine Kontrolle oder eine Untersuchung bezüglich der Anwendung der Einkommensteuern oder der Mehrwertsteuer vornehmen zu können.

In dieser Auslegung ist die Vorabentscheidungsfrage verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Bei Auslegung von Artikel 319 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 63 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches in dem Sinne, dass die vom Polizeirichter erteilte Ermächtigung nicht mit Gründen versehen werden muss, verstoßen diese Bestimmungen gegen die Artikel 15 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

- Bei Auslegung derselben Bestimmungen in dem Sinne, dass sie den Polizeirichter nicht von der Verpflichtung befreien, die Besuchsermächtigung ausdrücklich zu begründen, verstoßen diese Bestimmungen nicht gegen die Artikel 15 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 27. Juni 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) A. Alen