

Geschäftsverzeichnismrn. 6907 und 6960

Entscheid Nr. 71/2020  
vom 28. Mai 2020

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches und die Artikel 366 bis 375 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

a. In seinem Urteil vom 29. März 2018, dessen Ausfertigung am 23. April 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 und 145 der Verfassung, indem diese Bestimmung dem Einkommensteuerpflichtigen das Recht versagt, das Gericht erster Instanz direkt mit einem Streitfall im Sinne von Artikel 569 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches zu befassen, und die Zulässigkeit der Beschwerde eines solchen Steuerpflichtigen, der sich über die Verletzung der durch die steuerrechtlichen Vorschriften ihm gewährten subjektiven Rechte durch die Steuerverwaltung beschwert, von der vorherigen Erschöpfung der administrativen Beschwerde abhängig macht, während die Rechtsuchenden, die sich über die Verletzung anderer als steuerrechtlicher subjektiver Rechte durch die Verwaltung beschweren, nicht dieser besonderen Bedingung bezüglich der Zulässigkeit ihrer Klage unterliegen und während in Streitsachen zwischen den Bürgern und der Verwaltung die Regel der vorherigen Erschöpfung der administrativen Beschwerden nur das objektive Streitverfahren betrifft, in dem der Rechtsuchende nicht die Verletzung seiner subjektiven Rechte geltend macht, sondern nur die Art und Weise anfecht, wie die Verwaltung eine Ermessensbefugnis ausübt?

Verstoßen die Artikel 366 bis 375 des EStGB 1992, dahin ausgelegt, dass sie eine administrative Beschwerde durch das Gesetz oder kraft des Gesetzes im Sinne von Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches organisieren, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie die Befassung der Gerichte durch den Steuerpflichtigen, der sich über die Verletzung seiner aus der Anwendung des EStGB 1992 sich ergebenden subjektiven Rechte durch die Verwaltung beschwert, von der vorherigen Ausübung einer administrativen Beschwerde abhängig machen, während die Steuerpflichtigen, die sich über die Verletzung ihrer aus der Anwendung anderer steuerrechtlicher Vorschriften - insbesondere im Bereich der indirekten Steuern - sich ergebenden subjektiven Rechte durch die Verwaltung beschweren, nicht demselben Erfordernis unterliegen?

Verstößt Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches, da der Einkommensteuerpflichtige das Gericht erster Instanz nicht direkt mit einem Streitfall im Sinne von Artikel 569 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches befassen kann, und zwar wegen der verpflichtenden Beschaffenheit der durch die Artikel 366 und 371 des EStGB 1992 geregelten besonderen vorherigen administrativen Beschwerde beim Regionaldirektor der direkten Steuern, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, und beeinträchtigt er nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der Verteidigung und das Recht auf ein faires Verfahren, während die anderen Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuerpflichtigen oder alle anderen Steuerschuldner anderer Steuern und andere Rechtsuchende, die die vermögensrechtlichen Folgen anderer Verwaltungsakte anfechten, sich direkt an einen unabhängigen und unparteiischen Richter wenden können, ohne den Standpunkt des Regionaldirektors der direkten Steuern abwarten zu müssen und ohne endgültig das Recht zu verlieren, sich vor Gericht zu verteidigen, wegen eines Mangels an Sorgfalt oder aus irgendeinem anderen Grund, der sie der Unzulässigkeit des Widerspruchs ausgesetzt oder dazu geführt hätte, dass sie ihn nicht eingereicht hätten? ».

Am 16. Mai 2018 haben die referierenden Richter J.-P. Moerman und E. Derycke, in Vertretung der gesetzlich verhinderten Richterin J. Moerman, in Anwendung von Artikel 71 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof den Präsidenten davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, dem in Kleiner Kammer tagenden Gerichtshof vorzuschlagen, einen Entscheid zu erlassen, in dem festgestellt wird, dass die Vorabentscheidungsfragen offensichtlich unzulässig sind.

Durch Anordnung vom 5. Juli 2018 hat der Gerichtshof beschlossen, die Untersuchung der Rechtssache gemäß dem ordentlichen Verfahren fortzusetzen.

b. In seinem Urteil vom 21. Juni 2018, dessen Ausfertigung am 26. Juni 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstoßen Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches und Artikel 366 des EStGB 1992, auf den Artikel 12 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern verweist, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem diese Bestimmungen den Steuerschuldner einer Gemeindesteuer, der diese vor dem ordentlichen Richter anfigt, in die gleiche Lage versetzen wie einen Rechtsuchenden, der beim Staatsrat Klage erheben würde, wobei beide der Regel der vorherigen Erschöpfung der administrativen Beschwerden unterliegen, während der ordentliche Richter und der Staatsrat nicht die gleiche Rolle erfüllen und der Steuerschuldner bei jedem von ihnen einen Streitfall jeweils grundverschiedener Art anhängig macht, da im objektiven Streitverfahren der Rechtsuchende nicht die Verletzung seiner subjektiven Rechte geltend macht, sondern nur die Art und Weise anfigt, wie die Verwaltung eine Ermessensbefugnis ausübt, wodurch es sich vom gerichtlichen Streitverfahren unterscheidet, in dem die subjektiven Rechte im Mittelpunkt der Debatte stehen?

Verstoßen Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches und Artikel 366 des EStGB 1992, auf den Artikel 12 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern verweist, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem diese Bestimmungen dem Steuerschuldner einer Gemeindesteuer das Recht versagen, das Gericht erster Instanz direkt mit einem Streitfall im Sinne von Artikel 569 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches zu befassen, sowie das Recht, den Vorteil der in Artikel 159 der Verfassung vorgesehenen inzidentellen Rechtmäßigkeitskontrolle genießen zu können, weil sie die Zulässigkeit der Beschwerde eines solchen Steuerschuldners, der sich über die Verletzung der durch die kommunalen steuerrechtlichen Vorschriften ihm gewährten subjektiven Rechte durch die Steuerverwaltung beschwert, von der vorherigen Erschöpfung der administrativen Beschwerde abhängig machen, während es eine Kategorie von Rechtsuchenden gibt, die die Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes direkt und sofort bei der rechtsprechenden Gewalt anfechten können, ohne dazu gehalten zu sein, die vorher organisierten administrativen Rechtsmittel zu erschöpfen, und die beim ordentlichen Richter erwirken können, dass er einen rechtswidrigen Verwaltungsakt im Rahmen der inzidentellen Rechtmäßigkeitskontrolle eines Verwaltungsaktes aufgrund von Artikel 159 der Verfassung zur Seite schiebt, ohne dieser besonderen Bedingung bezüglich der Zulässigkeit ihrer Klage zu unterliegen?

Verstößt Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches, auf den Artikel 12 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern verweist, da der Steuerschuldner einer Gemeindesteuer das Gericht erster

Instanz nicht direkt mit einem Streitfall im Sinne von Artikel 569 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches befassen kann, und zwar wegen der verpflichtenden Beschaffenheit der durch die Artikel 366 und 371 des EStGB 1992 geregelten besonderen vorherigen administrativen Beschwerde beim Gemeindegremium, oder ihm das Recht auf eine wirksame gerichtliche Beschwerde vor einem solchen Gericht versagt wird, weil er es unterlassen hätte, den Widerspruch einzureichen, oder ihn zwar eingereicht hätte, aber auf dessen Regelwidrigkeit und Unzulässigkeit stößt, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 13 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention, und beeinträchtigt er nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der Verteidigung dieses Steuerschuldners, während es eine Kategorie von Rechtsuchenden gibt, die sich direkt an einen unabhängigen und unparteiischen Richter wenden können, ohne den zwischenzeitlichen Standpunkt einer Verwaltungsinstanz abwarten zu müssen und ohne endgültig das Recht zu verlieren, sich vor Gericht zu verteidigen, wegen eines Mangels an Sorgfalt oder aus irgendeinem anderen Grund, der sie der Unzulässigkeit des Widerspruchs ausgesetzt oder dazu geführt hätte, dass sie ihn nicht eingereicht hätten? ».

Diese unter den Nummern 6907 und 6960 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

#### *In Bezug auf die fraglichen Artikel*

B.1.1. Eingefügt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. März 1999 « über das Gerichtswesen in Steuerangelegenheiten » (nachstehend: Gesetz vom 23. März 1999) und ergänzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 10. Juli 2017 « zur Stärkung der Rolle des Dienstes Steuerschlichtung » bestimmte Artikel 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches, vor seiner Abänderung durch Artikel 14 des Gesetzes vom 29. März 2018 « zur Erweiterung der Aufträge und zur Stärkung der Rolle des Dienstes Steuerschlichtung » und durch Artikel 4 des Gesetzes vom 15. April 2018 « zur Abänderung von Artikel 375 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 »:

« Gegen die Steuerverwaltung werden Klagen in Streitfällen, erwähnt in Artikel 569 Absatz 1 Nr. 32, nur angenommen, wenn der Kläger vorher die durch oder aufgrund des Gesetzes organisierte administrative Beschwerde eingereicht hat.

Die Klage wird frühestens sechs Monate nach dem Datum des Eingangs der administrativen Beschwerde eingereicht, sofern über diese Beschwerde noch nicht entschieden wurde, und zur Vermeidung des Verfalls spätestens binnen einer Frist von drei Monaten ab der Notifizierung des Beschlusses in Bezug auf die administrative Beschwerde.

Die in Absatz 2 erwähnte Frist von sechs Monaten wird um drei Monate verlängert, wenn die angefochtene Veranlagung von Amts wegen durch die Verwaltung erfolgte.

Die in Absatz 2 erwähnte Frist von sechs Monaten, eventuell verlängert wie in Absatz 3 vorgesehen, wird um höchstens vier Monate verlängert, wenn ein von dem Steuerpflichtigen eingereichter Schlichtungsantrag durch den in Artikel 116 des Gesetzes vom 25. April 2007 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (IV) erwähnten Dienst Steuerschlichtung für zulässig erklärt wurde ».

Artikel 569 Absatz 1 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 23. März 1999, bestimmt:

« Das Gericht Erster Instanz erkennt:

[...]

32. über Streitfälle mit Bezug auf die Anwendung eines Steuergesetzes ».

B.1.2. Die Artikel 366 bis 375 des Einkommensteuergesetzbuches (nachstehend: EStGB 1992) gehören zu Abschnitt 1 (« Widerspruch ») von Kapitel 7 (« Rechtsbehelfe ») des Titels VII (« Festlegung und Eintreibung der Steuern ») dieses Gesetzbuches.

B.2.1. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6907 wird der Gerichtshof insbesondere gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches mit Artikel 145 der Verfassung zu befinden.

B.2.2. Artikel 145 der Verfassung gehört nicht zu den Referenznormen, die in Artikel 142 der Verfassung oder – zur Ausführung dieser Bestimmung – im Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof festgelegt sind. Der Gerichtshof ist also nicht zuständig, eine direkte Kontrolle anhand von Artikel 145 der Verfassung auszuüben.

## *Zur Hauptsache*

### *Behandlungsunterschied in identischen Situationen*

B.3. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6907 wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, insofern diese Bestimmung einen Behandlungsunterschied zwischen « dem Einkommensteuerpflichtigen [...], der sich über die Verletzung der durch die steuerrechtlichen Vorschriften ihm gewährten subjektiven Rechte durch die Steuerverwaltung beschwert » einerseits und den « Rechtsuchenden, die sich über die Verletzung anderer als steuerrechtlicher subjektiver Rechte durch die Verwaltung beschweren » andererseits herbeiführen würde.

Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6907 wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit der Artikel 366 bis 375 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, insofern diese Bestimmungen einen Behandlungsunterschied zwischen dem « Steuerpflichtigen, der sich über die Verletzung seiner aus der Anwendung des EStGB 1992 sich ergebenden subjektiven Rechte durch die Verwaltung beschwert » einerseits und den « Steuerpflichtigen, die sich über die Verletzung ihrer aus der Anwendung anderer steuerrechtlicher Vorschriften - insbesondere im Bereich der indirekten Steuern – sich ergebenden subjektiven Rechte durch die Verwaltung beschweren » andererseits herbeiführen würden.

Mit der dritten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6907 wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, zu befinden, insofern diese Gesetzesbestimmung einen Behandlungsunterschied zwischen dem « Einkommensteuerpflichtige[n] » einerseits und den « anderen Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuerpflichtigen oder alle anderen Steuerschuldner anderer Steuern und andere Rechtsuchende, die die vermögensrechtlichen Folgen anderer Verwaltungsakte anfechten » andererseits herbeiführen würde.

Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6960 wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des

Gerichtsgesetzbuches und Artikel 366 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, insofern diese Bestimmungen einen Behandlungsunterschied zwischen « dem Steuerschuldner einer Gemeindesteuer », dem das Recht versagt würde, « das Gericht erster Instanz direkt mit einem Streitfall im Sinne von Artikel 569 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches zu befassen, sowie das Recht, den Vorteil der in Artikel 159 der Verfassung vorgesehenen inzidentellen Rechtmäßigkeitskontrolle genießen zu können », einerseits und einer « Kategorie von Rechtsuchenden [...], die die Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes direkt und sofort bei der rechtsprechenden Gewalt anfechten können » andererseits herbeiführen würden.

Mit der dritten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6960 wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 13 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention, zu befinden, insofern diese Bestimmung einen Behandlungsunterschied zwischen dem « Steuerschuldner einer Gemeindesteuer », der « das Gericht erster Instanz nicht direkt mit einem Streitfall [...] befassen kann, und zwar wegen der verpflichtenden Beschaffenheit der [...] besonderen vorherigen administrativen Beschwerde beim Gemeindegremium », einerseits und einer « Kategorie von Rechtsuchenden [...], die sich direkt an einen unabhängigen und unparteiischen Richter wenden können » andererseits herbeiführen würde.

B.4. Die verschiedenen Vorabentscheidungsfragen beziehen sich alle auf die eventuelle Verfassungswidrigkeit des Erfordernisses der Erschöpfung der organisierten administrativen Beschwerde (Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches), damit das Gericht erster Instanz mit einem Streitfall befasst werden kann, weshalb die Fragen zusammen geprüft werden.

Der Gesetzgeber kann die Einreichung einer vorherigen administrativen Beschwerde zu einer Voraussetzung für die Zulässigkeit der Klage vor den Gerichtshöfen und Gerichten machen.

B.5. 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.6.1. Gemäß dem Gesetz vom 15. März 1999 « über steuerrechtliche Streitsachen » ist der « ordentliche Richter » nunmehr dafür zuständig, « über Steuerstreitsachen unter grundsätzlicher Anwendung des allgemeinen Verfahrensrechts [...], 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, Nrn. 1341/1 und 1342/1, S. 2).

Der Steuerpflichtige kann sich jedoch erst nach Erschöpfung der administrativen Beschwerden an den Richter wenden:

« En effet, il s'avère que l'administration parvient, dans la majorité des litiges, à trouver une solution qui satisfait le contribuable. Elle ne doit toutefois pas être nécessairement investie, pour ce faire, d'une fonction juridictionnelle. Au contraire, dans la mesure où elle ne sera plus tenue aux exigences imposées exclusivement aux juges et à la procédure juridictionnelle, elle pourra traiter rapidement et efficacement les recours, désormais purement administratifs, dont elle sera saisie. D'autre part, le fisc doit pouvoir corriger lui-même ses erreurs et il convient d'éviter que le pouvoir judiciaire soit submergé de requêtes dont le caractère manifestement non fondé peut être aperçu directement par le contribuable ou après un nouvel examen du dossier par l'administration » (ebenda, S. 3).

Außerdem ist laut den Vorarbeiten zu diesem Gesetz der verpflichtende Dialog mit der Verwaltung « nicht so unnötig, wie es aussieht, weil die Statistiken zeigen, dass es etwa 180 000 Widersprüche pro Jahr gibt und nur 2 000 Gerichtsverfahren eingeleitet werden » (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, Nr. 1-966/11, S. 230).

B.6.2. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats hat Folgendes angemerkt:

« Le fait d'interdire l'accès à la justice à qui n'a pas épuisé les voies de recours mises à sa disposition auprès de l'administration, ne paraît heurter aucun principe juridique fondamental » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nrn. 1341/1 und 1342/1, S. 66).

B.6.3. Was die Einkommensteuern betrifft, sieht Artikel 366 des EStGB 1992 vor, dass ein Steuerschuldner gegen die auf seinen Namen festgelegte Steuer beim Generalberater der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung Widerspruch einlegen

kann. Was die Gemeindesteuern betrifft, muss der Widerspruch beim Bürgermeister- und Schöffenkollegium (in der Wallonischen Region nunmehr dem Gemeindegremium) eingelegt werden.

Es wurde übrigens weder eine verpflichtende Frist, innerhalb deren der Generalberater oder das Kollegium über den Widerspruch befinden muss, noch eine Sanktion für das Ausbleiben einer solchen Entscheidung festgelegt. Es ist jedoch eine nicht verbindliche Frist vorgesehen, da gemäß Artikel 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches der Steuerschuldner, der das zuständige Gericht erster Instanz erst dann mit einer Klage befassen kann, wenn er vorher die durch oder aufgrund des Gesetzes organisierte administrative Beschwerde erschöpft hat, diese Klage frühestens sechs Monate nach dem Datum des Eingangs der administrativen Beschwerde einreichen kann, wenn über diese Beschwerde noch nicht entschieden wurde. Die Klageerhebung beim Gericht hat zur Folge, dass « sobald der Steuerpflichtige sich dafür entscheidet, Klage beim Gericht erster Instanz zu erheben, er automatisch der Verwaltung seine Akte entzieht. Das Zusammentreffen zweier Verfahren (Verwaltungs- und Gerichtsverfahren) ist also ausgeschlossen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/23, S. 20).

In denselben Vorarbeiten wurde dieser Mechanismus gerechtfertigt im Sinne eines « Mechanismus zum Schutz des Steuerpflichtigen » (ebenda, S. 16). Der Gesetzgeber wollte somit die dem Steuerpflichtigen auferlegte Verpflichtung, die administrative Beschwerde zu erschöpfen, bevor er sich an den Richter wenden kann, mit dem Recht auf Zugang zum Gericht in Einklang bringen.

B.7.1. Es obliegt dem zuständigen Gesetzgeber, unter Berücksichtigung der Autonomie der Verwaltungsbehörden, die Steuern erheben, darüber zu entscheiden, ob eine administrative Beschwerde organisiert werden muss. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber diesbezüglich eine Entscheidung ohne vernünftige Rechtfertigung getroffen hätte, zumal er eine schnelle und wirksame Bearbeitung der Streitfälle bezüglich der geschuldeten Steuern ermöglichen wollte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nrn. 1341/1 und 1342/1, S. 3), ohne die Rechte der Verteidigung des Steuerpflichtigen zu beeinträchtigen und ohne die Arbeitslast der Gerichtshöfe und Gerichte zu erhöhen.

B.7.2. Das Recht auf Zugang zum Gericht, das unter Einhaltung der Artikel 10 und 11 der Verfassung einem jeden gewährleistet werden muss, kann Gegenstand von Einschränkungen

sein, sofern diese Einschränkungen nicht im Wesentlichen das Recht auf Zugang zum Gericht beeinträchtigen.

B.7.3. Die bloße Tatsache, eine administrative Beschwerde beim Generalberater der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung, beim Bürgermeister- und Schöffengericht oder beim Gemeinderat einlegen zu müssen, bevor man das Gericht erster Instanz befassen kann, ist keineswegs diskriminierend. Die Verpflichtung, eine organisierte administrative Beschwerde zu erschöpfen, hindert den Beschwerdeführer nicht daran, seine Streitsache einem unabhängigen und unparteiischen Richter vorzulegen, wobei er immer noch Klagegründe geltend machen kann, die er bei seiner administrativen Beschwerde nicht angeführt hatte.

B.7.4. Die Verpflichtung, eine vorherige administrative Beschwerde einzureichen, stellt eine Maßnahme dar, die angesichts der verfolgten Zielsetzung nicht unvernünftig ist, da sie das Recht, den Richter zu befassen, nicht in seinem Kern antastet. Von einer Antastung dieses Rechts könnte nicht die Rede sein, weil eine Frist vorgesehen ist, nach deren Ablauf das Gericht befasst werden kann, wenn die Entscheidung der Verwaltung ausbleibt. Diese Frist, die sechs Monate beträgt und bei von Amts wegen erfolgter Veranlagung auf neun Monate verlängert wird, entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.8. Die Prüfung anhand der übrigen Referenznormen führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung.

B.9. Die drei Vorabentscheidungsfragen in der Rechtssache Nr. 6907 und die zweite und dritte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6960 sind verneinend zu beantworten.

### *Gleichbehandlung von verschiedenen Situationen*

B.10. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6960 wird der Gerichtshof gebeten, über die Vereinbarkeit von Artikel 1385*undecies* Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches und Artikel 366 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu befinden, insofern diese Bestimmungen einen « Steuerschuldner einer Gemeindesteuer, der diese vor dem ordentlichen Richter anfigt » und einen « Rechtsuchenden, der beim Staatsrat Klage erheben würde » der Regel der vorherigen Erschöpfung der administrativen Beschwerden unterwerfen würden, « während der ordentliche Richter und der Staatsrat nicht die gleiche Rolle erfüllen und der Steuerschuldner bei jedem von ihnen einen Streitfall jeweils grundverschiedener Art anhängig macht ».

B.11. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.12.1. Es ist an erster Stelle darauf hinzuweisen, dass die Rechtsuchenden, die eine Nichtigkeitsklage beim Staatsrat erheben, grundsätzlich der vorgesehenen Regel der vorherigen Erschöpfung der organisierten administrativen Beschwerden unterliegen. Ausdrückliche Gesetzesbestimmungen können jedoch davon abweichen.

Der zuständige Gesetzgeber kann nämlich eine organisierte administrative Beschwerde einführen. Er trifft keine unvernünftige Entscheidung, wenn diese Regel auf eine schnelle und flexible Lösung der betreffenden Verwaltungsstreitigkeiten abzielt, ohne dass dabei aber die Arbeitslast der Rechtsprechungsorgane erhöht wird.

B.12.2. Darüber hinaus gibt es keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der einem jeden, der Gegenstand eines Verwaltungsaktes ist, das Recht verleihen würde, eine organisierte administrative Beschwerde gegen diesen Akt einzureichen.

B.13.1. Die Situation, in der sich ein Steuerpflichtiger befindet, der in eine Streitsache über Einkommensteuern oder Gemeindesteuern verwickelt ist, unterscheidet sich in dieser Hinsicht nicht von derjenigen eines Rechtsuchenden, der in eine objektive Streitsache verwickelt ist. Wenn beide dazu gehalten sind, die organisierte administrative Beschwerde zu erschöpfen, muss die zuständige Steuerverwaltung oder die Verwaltungsbehörde eine neue Entscheidung treffen.

B.13.2. Der Gesetzgeber kann also vernünftigerweise davon ausgehen, dass auch die steuerrechtlichen Rechtsstreitigkeiten der verpflichtenden Ausübung einer vorherigen organisierten administrativen Beschwerde zu unterwerfen sind. Diese Regel gewährleistet, dass die steuerrechtliche Streitsache schnell und wirksam erledigt werden kann und der Fiskus in die Lage versetzt wird, seine etwaigen Irrtümer zu berichtigen. Dadurch lässt sich auch vermeiden, dass die rechtsprechende Gewalt mit offensichtlich unbegründeten Klagen überhäuft wird.

B.14. Die Gleichbehandlung einer Person, die eine Gemeindesteuer anfecht, und eines Rechtsuchenden, der eine Nichtigkeitsklage beim Staatsrat einreicht, entbehrt also hinsichtlich des Erfordernisses der Erschöpfung einer organisierten administrativen Beschwerde nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

Die erste Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6960 ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 138<sup>undecies</sup> Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches und die Artikel 366 bis 375 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 13 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. Mai 2020.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) F. Daoût