



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 67/2022
vom 19. Mai 2022
Geschäftsverzeichnisnr. 7453
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 376 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune und W. Verrijdt, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 14. Oktober 2020, dessen Ausfertigung am 21. Oktober 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 376 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung im Sinne der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten sowie mit den Bestimmungen dieser Konvention, indem er einen Behandlungsunterschied einführt zwischen:

1. Einerseits den Steuerpflichtigen, die sich auf eine Überbesteuerung berufen, welche aus einem materiellen Irrtum hervorgeht (Artikel 376 § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), und andererseits den Steuerpflichtigen, die sich auf eine Überbesteuerung berufen, welche aus einem anderen als einem materiellen Irrtum oder aus einer anderen Ursache als einem Irrtum hervorgeht – Gibt es Gründe dafür, es dem Steuerschuldner zu ermöglichen, seine materiellen Irrtümer oder diejenigen, die die Verwaltung begangen hätte, innerhalb einer längeren, über die Widerspruchsfrist hinausgehenden Frist zu

berichtigen, und diese Möglichkeit den anderen Steuerschuldnern zu versagen, die beispielsweise infolge der Nichtangabe eines abzugsfähigen Elementes Gegenstand einer Überbesteuerung sind, insbesondere wegen einer Vergessenheit oder Unwissenheit, oder gar wegen der Verkennung des Gesetzes oder einer anderen Einschätzung, die sich als fehlerhaft erweist? Könnte die Rechtfertigung dieses Behandlungsunterschieds im Lichte der Ungewissheit bezüglich des eigentlichen Begriffs des materiellen Irrtums sowie der möglicherweise sich daraus ergebenden Beeinträchtigung der Rechtssicherheit geprüft werden?

2. Einerseits den Steuerpflichtigen, die sich auf eine Überbesteuerung berufen, welche aus einer Doppelbesteuerung hervorgeht (Artikel 376 § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), d.h. der doppelten Besteuerung desselben Einkommens, für dasselbe Steuerjahr oder für verschiedene Steuerjahre, auf den Namen desselben Steuerschuldners oder verschiedener Steuerschuldner, wenn eine der Besteuerungen gesetzlich die andere ausschließt, und andererseits den Steuerpflichtigen, die sich auf eine Überbesteuerung berufen, welche aus einer anderen Ursache als einer solchen Doppelbesteuerung hervorgeht?

3. Einerseits den Steuerpflichtigen, die Anträge auf Nachlass im Sinne von Artikel 376 § 3 Nr. 2 einreichen, welche auf den aus der Anwendung der Artikel 88, 131 bis 135, 138, 139, 145 bis 156, 257, 526 § 1 und 539 hervorgehenden Steuerermäßigungen und den regionalen Steuerermäßigungen und Steuersenkungen beruhen, und andererseits den Steuerpflichtigen, die Anträge auf Nachlass einreichen, welche auf anderen Gründen beruhen, etwa dem Abzug von Unterhaltsleistungen, der in Artikel 104 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vorgesehen ist; zahlreiche Steuerermäßigungen im Sinne von Artikel 376 § 3 Nr. 2 sind - wie der Abzug von Unterhaltsleistungen - mit Ausgaben verbunden, deren Bezahlung im Laufe des Besteuerungszeitraums getätigt wurde; das Gesetz vom 21. Dezember 2013 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen (Artikel 28) hat die Möglichkeit, den Nachlass von Überbesteuerungen innerhalb einer Frist von fünf Jahren zu beantragen, auf zahlreiche Steuervorteile (Steuerermäßigungen) erweitert – Gibt es objektive und vernünftige Gründe dafür, in dieser Hinsicht die mit den Ausgaben des Steuerpflichtigen verbundenen Steuervorteile unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob der Gesetzgeber sich für die Formel der Steuerermäßigung, die einem Ausgabenanteil entsprechen kann, entschieden hat, oder aber für den Abzug der Ausgabe (oder eines Teils derselben, d.h. 80 % im Falle der Unterhaltsleistungen)? In den Vorarbeiten zu dem Gesetz, das den Nachlass von Amts wegen im Sinne von Artikel 376 § 3 Nr. 2 erweitert hat, wird präzisiert, dass ‘ die Absicht des Gesetzgebers im Wesentlichen darin besteht, die Möglichkeit zu schaffen, von Amts wegen die Steuerermäßigungen zu gewähren, auf die der Steuerschuldner von Anfang an ein Anrecht hatte, die ihm aber aus irgendwelchem Grund bei der Steuerfestlegung nicht gewährt worden sind und die gegebenenfalls aus Unwissenheit auch nicht mittels eines ordnungsmäßigen Widerspruchs beantragt wurden ’, und dass diese Erweiterung durch ‘ ein Bemühen um Gerechtigkeit ’ gerechtfertigt ist; es wurde ebenfalls angegeben, dass ‘ mit der Erweiterung des Nachlasses von Amts wegen auf alle Steuerermäßigungen bedeutende Anstrengungen zugunsten des ehrlichen Steuerpflichtigen unternommen ’ wurden. Rechtfertigen es diese Erwägungen, dass sich die Gewährung einer längeren Frist zur Vorlage der eine Überbesteuerung unter Beweis stellenden Elemente an die Verwaltung zur Untermauerung eines Antrags auf Nachlass auf die Steuerermäßigungen begrenzt und nicht dem Steuerpflichtigen zugute kommt, der es etwa durch Vergessenheit oder Unwissenheit unterlassen hat, die zum Abzug berechtigenden Unterhaltsleistungen anzugeben? Unter Zugrundelegung dieser Beurteilung wäre es wohl angebracht, auch den Kommentar der Verwaltung zur Reform des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 zu berücksichtigen: ‘ Anstatt

den Begriff des materiellen Irrtums im Gesetz zu definieren und ihm gegebenenfalls einen weiteren Anwendungsbereich als den vom Kassationshof festgelegten zu verleihen, hat der Gesetzgeber, um der immer zunehmenden Komplexität des EStGB 1992 Rechnung zu tragen, den Anwendungsbereich des Nachlasses von Amts wegen (wobei es sich insbesondere um die gesamten Ermäßigungen in Artikel 376 § 3 des EStGB 1992 handelt) erweitert'. Müsste, da die Gründe dafür, 'den Begriff des materiellen Irrtums im Gesetz zu definieren und ihm gegebenenfalls einen weiteren Anwendungsbereich als den vom Kassationshof festgelegten zu verleihen', auch für andere Überbesteuerungen gelten können als diejenigen, die mit Steuerermäßigungen verbunden sind, wie im Falle der Unterlassung der Angabe abzugsfähiger Unterhaltsleistungen, der Anwendungsbereich des Nachlasses von Amts wegen nicht auf diese anderen Überbesteuerungen bzw. einige davon erweitert werden, damit der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung nicht beeinträchtigt wird? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 376 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der für die Steuerjahre 2013, 2014 und 2015 anwendbaren Fassung.

B.1.2. Artikel 376 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2013 geltenden Fassung bestimmte:

« § 1. Der Steuereinsammler oder der von ihm beauftragte Beamte gewährt von Amts wegen einen Nachlass für Überbesteuerungen, die aus materiellen Irrtümern oder Doppelbesteuerung hervorgehen, und für Überbesteuerungen, die aus beweiskräftigen neuen Unterlagen oder Fakten hervorgehen, deren verspätete Vorlage oder Anführung durch den Steuerschuldner auf rechtmäßigen Gründen beruht, unter der Bedingung, dass:

1 diese Überbesteuerungen von der Verwaltung festgestellt wurden oder vom Steuerschuldner oder von seinem Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, der Verwaltung mitgeteilt wurden innerhalb fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres, in dem die Steuer festgelegt worden ist,

2. die Steuer nicht bereits Gegenstand eines Widerspruchs war, der zu einem definitiven Beschluss zur Sache geführt hat.

§ 2. Als neues Element gilt weder ein neues Rechtsmittel noch eine Änderung der Rechtsprechung.

§ 3. Der Steuereinsamter oder der von ihm beauftragte Beamte gewährt ebenfalls von Amts wegen einen Nachlass für:

1. den in Artikel 304 § 2 erwähnten Überschuss der Steuergutschriften, Vorabzüge und Vorauszahlungen, sofern dieser Überschuss von der Verwaltung festgestellt wurde oder vom Steuerschuldner oder von seinem Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, der Verwaltung mitgeteilt wurde innerhalb fünf Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres, zu dem die Steuer gehört, auf die diese Steuergutschriften, Vorabzüge und Vorauszahlungen anrechenbar sind,

2. die aus der Anwendung der Artikel 88, 131 bis 135, 138, 139, 146 bis 156 und 257 hervorgehenden Ermäßigungen, sofern der zu diesen Ermäßigungen führende Umstand von der Verwaltung festgestellt wurde oder vom Steuerschuldner oder von seinem Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, der Verwaltung mitgeteilt wurde innerhalb fünf Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres, zu dem die Steuer gehört, auf die diese Ermäßigungen gewährt werden müssen.

§ 4. Der König bestimmt Bedingungen und Weise der Erstattung von Amts wegen der in den Artikeln 157 bis 168 und 175 bis 177 erwähnten Vorauszahlungen, die noch nicht auf die tatsächlich geschuldete Steuer angerechnet wurden ».

B.1.3. Artikel 376 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2014 geltenden Fassung war identisch mit dieser Bestimmung, mit Ausnahme seines Paragraphen 3 Nr. 2, der folgendermaßen lautete:

« 2. die aus der Anwendung der Artikel 88, 131 bis 135, 138, 139, 145¹ bis 156 und 257 hervorgehenden Ermäßigungen, sofern der zu diesen Ermäßigungen führende Umstand von der Verwaltung festgestellt wurde oder vom Steuerschuldner oder von seinem Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, der Verwaltung mitgeteilt wurde innerhalb fünf Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres, zu dem die Steuer gehört, auf die diese Ermäßigungen gewährt werden müssen ».

B.1.4. Artikel 376 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2015 geltenden Fassung war identisch mit dieser Bestimmung, mit Ausnahme seines Paragraphen 3 Nr. 2, der folgendermaßen lautete:

« 2. die aus der Anwendung der Artikel 88, 131 bis 135, 138, 139, 145¹ bis 156, 257, 526 § 1 und 539 hervorgehenden Ermäßigungen und die regionalen Steuerermäßigungen und Steuersenkungen, sofern der zu diesen Ermäßigungen führende Umstand von der Verwaltung festgestellt wurde oder vom Steuerschuldner oder von seinem Ehepartner, auf dessen Güter die Steuer eingetrieben wird, der Verwaltung mitgeteilt wurde innerhalb fünf Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres, zu dem die Steuer gehört, auf die diese Ermäßigungen gewährt werden müssen ».

B.2. Die Artikel 366 ff. des EStGB 1992 regeln ihrerseits das ordentliche Widerspruchsverfahren, das innerhalb einer Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach dem Datum der Versendung des Steuerbescheids, auf dem die Widerspruchsfrist vermerkt ist, oder nach dem Datum des Veranlagungsbescheids oder der Erhebung der Steuern auf andere Weise als per Heberolle eingeleitet werden muss (Artikel 371 des EStGB 1992).

B.3.1. Die Möglichkeit, den Nachlass von Amts wegen für eine Überbesteuerung zu beantragen, indem ein materieller Irrtum oder eine Doppelbesteuerung geltend gemacht wird, so wie sie durch Artikel 376 § 1 des EStGB 1992 geregelt wird, hat ihren Ursprung in Artikel 61 der am 15. Januar 1948 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuern, ergänzt durch das Gesetz vom 30. Mai 1949 « zur Festlegung außergewöhnlicher und interpretierender Maßnahmen bezüglich der direkten Steuern » (nachstehend: Gesetz vom 30. Mai 1949).

B.3.2. In der Begründung zum Gesetz vom 30. Mai 1949 heißt es:

« Il peut notamment être admis que le défaut d'introduction dans le délai légal d'une réclamation motivée ne doit pas faire obstacle au dégrèvement d'un impôt établi indûment à la suite d'un double emploi ou d'une erreur matérielle, à la condition que soit instituée une procédure telle que la bonne marche de l'administration et la stabilité de ressources de l'État ne soient pas compromises » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1948-1949, Nr. 323, SS. 1-2).

Und:

« Le dégrèvement d'office est en effet une mesure d'ordre gracieux, purement administrative, contre laquelle il n'est organisé aucun recours en justice. L'intérêt supérieur d'une bonne administration exige en effet que les cotisations acquièrent un caractère définitif après l'expiration d'un délai suffisamment long pour permettre au contribuable de vérifier leur bien fondé et d'introduire dans ce délai une réclamation. Il ne faut pas que ces cotisations puissent, après l'expiration de ce délai, être contestées, sous prétexte d'erreurs de quelque nature qu'elles soient. Mais, d'autre part, il convient d'accorder à l'administration le droit de réduire ou d'annuler en tout temps une cotisation qu'elle reconnaît être entachée d'erreur matérielle ou former double emploi avec une cotisation antérieure » (ebenda, S. 4).

B.3.3. Durch das Gesetz vom 27. Juli 1953 « zur Einführung von Maßnahmen zur Beschleunigung der Eintreibung der direkten Steuern » hat der Gesetzgeber den Nachlass von Amts wegen für Überbesteuerungen, die auf einem materiellen Irrtum beruhen, unabhängig davon, ob er einem Verwaltungsbediensteten oder dem Steuerpflichtigen selbst anzulasten ist, ermöglicht, sodass:

« il n'y aura plus lieu de rechercher désormais, avant de dégrever d'office les surtaxes constatées par l'administration, si la cause de ces surtaxes est imputable exclusivement à un agent de l'administration ou partiellement ou entièrement au contribuable lui-même » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277/1, S. 5).

In der Begründung des Gesetzes vom 27. Juli 1953 heißt es:

« Le texte projeté tend donc à permettre au Ministre des Finances ou à son délégué d'accorder d'office, dans des cas réellement exceptionnels et dans un esprit d'humanité, le dégrèvement de surtaxes manifestes que le contribuable n'a pu faire constater et dégrever dans les délais normaux » (ebenda, S. 6).

B.4.1. Die Möglichkeit eines Nachlasses von Amts wegen bei den Steuerermäßigungen, die auf der Anwendung der Artikel des EStGB 1992 beruhen, die in Artikel 376 § 3 Nr. 2 des EStGB 1992 erwähnt sind, hat ihren Ursprung in Artikel 277 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 in der durch das Gesetz vom 4. August 1986 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen » in dieses Gesetzbuch eingefügten Fassung. Die Tragweite dieser Bestimmung wurde sodann durch Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen », danach durch Artikel 92 des Gesetzes vom 8. Mai 2014 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 infolge der Einführung der in Titel III/1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen erwähnten regionalen Zuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen, zur Abänderung der Regeln im Bereich der Steuer der Gebietsfremden und zur Abänderung des Gesetzes vom 6. Januar 2014 über die Sechste Staatsreform in Bezug auf die in Artikel 78 der Verfassung erwähnten Angelegenheiten » erweitert.

B.4.2. In der Begründung zum Gesetz vom 4. August 1986 heißt es, dass es eines der Ziele des Gesetzgebers war, eine größere Rechtssicherheit zu gewährleisten, insbesondere « durch die Anwendung von Amts wegen von Steuerermäßigungen und Steuerabzügen, sofern die Verwaltung im Besitz der für ihre Berechnung notwendigen Elemente ist », und mit dem gleichen Ziel die Regel auszudehnen, die es dem Direktor der direkten Steuern ermöglicht, von Amts wegen einen Nachlass der Überschüsse der Vorabzüge und Vorauszahlungen in den « Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger Steuerermäßigungen erhalten kann, die nicht rechtzeitig beantragt wurden » zu gewähren (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310/1, SS. 5 und 23).

In der Begründung des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 heißt es:

« La volonté du législateur est essentiellement de créer la possibilité d’octroyer d’office les réductions d’impôt auxquelles le redevable avait droit dès l’origine mais qui, pour une raison quelconque, ne lui avaient pas été accordées lors de l’établissement de l’imposition et qui, éventuellement par ignorance, n’avaient pas non plus été demandées par une réclamation régulière.

Dans un souci d’équité, l’adaptation de l’article 376, § 3, 2°, CIR 92, vise à élargir les réductions d’impôts susceptibles de donner lieu à un dégrèvement d’office » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, SS. 20-21).

B.5. Die vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängige Rechtssache betrifft einen Steuerpflichtigen, der es unterlassen hat, in seiner Steuererklärung für drei aufeinanderfolgende Steuerjahre die Unterhaltsleistungen anzugeben, die er an seine ehemalige Ehegattin für die gemeinsamen Kinder gezahlt hat.

Das vorlegende Rechtsprechungsorgan hat einerseits geurteilt, dass diese Unterlassung keinen materiellen Irrtum darstellte, und andererseits, dass der Beweis für eine Doppelbesteuerung nicht erbracht wurde.

Der Gerichtshof wird somit gebeten, die Vereinbarkeit von Artikel 376 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, zu prüfen, insofern er nicht auf einen Steuerpflichtigen Anwendung findet, der es unterlassen hat, in seiner Erklärung die Unterhaltsleistungen anzugeben, die er an seinen ehemaligen Ehepartner für die gemeinsamen Kinder gezahlt hat. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zu dem so geschaffenen Behandlungsunterschied zwischen diesem Steuerpflichtigen und den Steuerpflichtigen, die sich in bestimmten in Artikel 376 des EStGB 1992 erwähnten Situation befinden und die den von dieser Bestimmung vorgesehenen Nachlass innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab dem 1. Januar des Steuerjahres, zu dem die fragliche Steuer gehört, beantragen können.

B.6.1. 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.

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.6.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.6.3. Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« Jede natürliche oder juristische Person hat ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, daß das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen.

Die vorstehenden Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

B.7. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan vergleicht die Situation des Steuerpflichtigen, der von der vor ihm anhängigen Streitsache betroffen ist, mit der Situation von drei anderen in Artikel 376 des EStGB 1992 erwähnten Kategorien von Steuerpflichtigen, sodass der in der Vorabentscheidungsfrage angeführte Behandlungsunterschied auf den folgenden Kriterien beruht:

- dem Umstand, dass die Überbesteuerung durch einen von der Verwaltung oder dem Steuerpflichtigen begangenen materiellen Irrtum verursacht wurde (erster Teil der Vorabentscheidungsfrage),

- dem Umstand, dass die Überbesteuerung darauf beruht, dass ein Einkommen doppelt besteuert wurde (zweiter Teil der Vorabentscheidungsfrage),

- dem Umstand, dass eine der Steuerermäßigungen, die sich aus der Anwendung von einer der in Artikel 376 § 3 Nr. 2 erwähnten Bestimmungen ergibt, oder dass eine regionale Steuerermäßigung oder Steuersenkung nicht angewandt wurde, obwohl sie hätte angewandt werden müssen (dritter Teil der Vorabentscheidungsfrage).

Der Gerichtshof prüft zunächst die Objektivität und Sachdienlichkeit jedes dieser Kriterien und anschließend die Verhältnismäßigkeit der fraglichen Maßnahme.

B.8.1. Der materielle Irrtum wurde durch den Gesetzgeber bei den Vorarbeiten zum Gesetz vom 30. Mai 1949 definiert und umfasst demnach « Rechenfehler, Schreibfehler oder andere grobe Fehler » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1948-1949, Nr. 323, S. 1). Diesbezüglich hat sich der Gesetzgeber auf die ständige Rechtsprechung bezogen (ebenda, S. 4).

Der Kassationshof definiert den materiellen Irrtum als « einen tatsächlichen Fehler, der auf einem Irrtum über das Vorhandensein materieller Elemente beruht, ohne die es der Besteuerung an einer Rechtsgrundlage mangelt » (siehe insbesondere Kass., 20. Juni 1991, F.1104.F; 10. November 1997, F.97.0013.F; 19. Dezember 1997, F.97.0067.F; 23. Januar 2004, F.02.0081.F; 19. Januar 2012, AL F.10.0133.N).

In dieser Weise ausgelegt ist dieses Kriterium objektiv.

B.8.2. Da er beabsichtigte, eine ausnahmsweise geltende Möglichkeit des Nachlasses für durch Irrtümer verursachte Überbesteuerungen vorzusehen, konnte der Gesetzgeber diese Möglichkeit vernünftigerweise auf Überbesteuerungen begrenzen, die aus materiellen Irrtümern - einem ausreichend abgegrenzten und bestimmten Begriff - hervorgehen, und sie nicht auf jegliche anderen als materielle Irrtümer, auf Vergesslichkeit des Steuerpflichtigen oder seines Bevollmächtigten oder auch auf jeden anderen Grund als einem Irrtum erweitern. Eine solche Erweiterung würde nämlich bedeuten, dass das normale Widerspruchsverfahren, das innerhalb einer Frist von sechs Monaten einzuleiten ist, seines Inhalts beraubt würde und dass das Verfahren des Nachlasses für alle Fälle allgemein eingeführt würde, in denen ein Irrtum oder eine Nachlässigkeit bei der vom Steuerpflichtigen oder seinem Bevollmächtigten eingereichten Steuererklärung begangen wurde. Der Gesetzgeber konnte den Standpunkt vertreten, dass eine solche Erweiterung nicht wünschenswert ist, da es notwendig ist, die

Stabilität der Finanzen des Staates innerhalb einer angemessenen Frist sicherzustellen. Das Kriterium des materiellen Irrtums ist folglich ein sachdienliches Kriterium, um die Fälle abzugrenzen, in denen ein Nachlass von Amts wegen über die normale Widerspruchsfrist hinaus erfolgen kann.

B.9.1. In seiner Rechtsprechung hat der Kassationshof die Doppelbesteuerung als eine doppelte Besteuerung definiert, die « voraussetzt, dass dasselbe Einkommen Gegenstand mehrerer Besteuerungen geworden ist, von denen eine die andere gesetzlich ausschließt » (Kass, 14. Januar 1999, F.98.0067.F; 26. Januar 2001, F.99.0101.N).

Dieses Kriterium ist objektiv.

B.9.2. Das aus der Doppelbesteuerung abgeleitete Kriterium ist sachdienlich, um die Fälle, in denen ein Nachlass von Amts wegen vom Steuerpflichtigen beantragt werden kann, voneinander zu unterscheiden, da der Gesetzgeber der Auffassung sein konnte, dass die doppelte Besteuerung ein und desselben Einkommens immer zu einer offensichtlichen Überbesteuerung führt, die gegen den Gerechtigkeitsgrundsatz verstößt, was nicht bei jeder Überbesteuerung der Fall ist, die im zweiten Teil der Vorabentscheidungsfrage als Überbesteuerung, « welche aus einer anderen Ursache als einer solchen Doppelbesteuerung hervorgeht » genannt ist.

B.10.1. Das im dritten Teil der Vorabentscheidungsfrage erwähnte Unterscheidungskriterium zwischen Überbesteuerungen, die zu einem Nachlass von Amts wegen führen können, und Überbesteuerungen, bei denen das nicht der Fall ist, ist ebenfalls objektiv, da es auf der Aufzählung einer Reihe von Bestimmungen des EStGB 1992 in Artikel 376 § 3 Nr. 2, die alle Steuerermäßigungen betreffen, sowie auf der Einstufung als regionale Steuerermäßigung oder Steuersenkung beruht.

B.10.2. Wie in B.4.1 erwähnt, hat Artikel 376 § 3 Nr. 2 des EStGB 1992 seinen Ursprung im Gesetz vom 4. August 1986 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen ». Die Vorarbeiten zu diesem Gesetz zeigen, dass der Gesetzgeber die Absicht hatte, « die korrekte Erhebung von Steuern und anderen Abgaben der Behörden sicherzustellen » und « zugleich die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen, insbesondere durch eine bessere Information und ein

besseres Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung [zu erhöhen] » (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310-2/2°, SS. 1-2).

Zu den zu diesem Zweck ergriffenen Maßnahmen zählte die Anwendung von Amts wegen von Steuerermäßigungen und Steuerabzügen, die durchführbar war, « sofern die Verwaltung im Besitz der für ihre Berechnung notwendigen Elemente ist » (*Parl. Dok.*, Senat, 1985-1986, Nr. 310/1, S. 5). Aus den Diskussionen über diese Bestimmung im Ausschuss der Kammer geht außerdem hervor, dass ein Vorschlag, um die Erstattung von Amts wegen von Ermäßigungen und Befreiungen, auf die der Interessent Anrecht hatte, die aber seiner Aufmerksamkeit entgangen waren oder von denen er keine Kenntnis hatte, zu ermöglichen, geprüft wurde, aber wegen Anwendungsproblemen nicht beschlossen wurde. Diesbezüglich wurde angemerkt, dass « eine Unterscheidung zwischen einer einfachen Anwendung des Gesetzes und der Anwendung unter Berücksichtigung einer tatsächlichen Situation, deren Vorliegen zu überprüfen wäre » vorgenommen werden sollte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1985-1986, Nr. 576/7, S. 104).

B.10.3. Die späteren Erweiterungen des Anwendungsbereiches der fraglichen Bestimmung haben sich ebenfalls auf Steuerermäßigungen bezogen, für die die für die Berechnung notwendigen Daten der Steuerverwaltung unabhängig von ihrer Mitteilung durch den Steuerpflichtigen bekannt sein können, da es das Bestreben des Gesetzgebers war, « die Möglichkeit zu schaffen, von Amts wegen die Steuerermäßigungen zu gewähren, auf die der Steuerpflichtige von Anfang an Anrecht hatte, die ihm aber aus irgendeinem Grund bei der Veranlagung nicht gewährt worden waren und die möglicherweise aus Unkenntnis auch nicht durch einen ordentlichen Widerspruch gefordert worden waren » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, S. 20). Die Ausgaben, die zu einer Steuerermäßigung berechtigen, sind nämlich für Berufstätige entstanden, die eine Bescheinigung für die Steuerverwaltung beibringen müssen.

B.10.4. Der in Artikel 104 Nr. 1 des EStGB 1992 erwähnte teilweise Abzug von an den ehemaligen Ehepartner für Kinder gezahlten Unterhaltsleistungen unterscheidet sich von den in der fraglichen Bestimmung aufgezählten Steuerermäßigungen, insofern der den Abzug begründende Tatbestand und die fraglichen Beträge der Steuerverwaltung nur durch die Erklärung des Steuerpflichtigen selbst bekannt sein können. Er kann folglich nicht von Amts wegen von der Verwaltung gewährt werden.

Indem er den Nachlass von Amts wegen auf die Steuerermäßigungen, die in den in Artikel 376 § 3 Nr. 2 des EStGB 1992 aufgezählten Bestimmungen erwähnt sind, und auf die regionalen Steuerermäßigungen und Steuersenkungen beschränkt hat und indem er ihn nicht auf Anträge aus anderen Gründen wie dem Abzug von Unterhaltsleistungen ausgedehnt hat, hat der Gesetzgeber sich daher für ein sachdienliches Unterscheidungskriterium entschieden.

B.11.1. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob der Ausschluss von Steuerpflichtigen, die es unterlassen haben, den Betrag der für ihre Kinder gezahlten Unterhaltsleistungen in ihrer Erklärung anzugeben, von der Möglichkeit, einen Nachlass von Amts wegen zu erhalten, nicht zu unverhältnismäßigen Folgen für die betreffenden Steuerpflichtigen führt.

B.11.2. Wie in B.2 erwähnt, kann der Steuerpflichtige nach den Artikeln 366 ff. des EStGB 1992 aus jeglichem Grund eine administrative Beschwerde (den Widerspruch) gegen den Betrag der festgelegten Steuer einreichen. Dieser Widerspruch muss innerhalb einer Frist von sechs Monaten ab dem dritten Werktag nach dem Datum der Versendung des Steuerbescheids, auf dem die Widerspruchsfrist vermerkt ist, so wie dieses Datum auf vorerwähntem Steuerbescheid angegeben ist, oder nach dem Datum des Veranlagungsbescheids oder der Erhebung der Steuern auf andere Weise als per Heberolle eingereicht werden (Artikel 371). Gegen den Beschluss über den Widerspruch kann sodann ein Rechtsmittel eingelegt werden. Alle Steuerpflichtigen verfügen daher über eine Frist von sechs Monaten, um die Daten zu überprüfen, die von der Steuerverwaltung berücksichtigt wurden und um gegebenenfalls Versäumnis oder eine Nachlässigkeit ihrerseits beim Ausfüllen ihrer Erklärung zu bemerken. Im vorliegenden Fall ist diese Frist nicht als unangemessen anzusehen, da die als Unterhaltsleistungen gezahlten Beträge, die der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung angeben soll, ihm grundsätzlich genau bekannt sind und er folglich in der Lage ist, schnell zu überprüfen, ob diese Beträge von der Verwaltung korrekt berücksichtigt wurden.

B.12. Artikel 376 § 1 und § 3 Nr. 2 des EStGB ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Die Prüfung anhand von Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 376 § 1 und § 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. Mai 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) P. Nihoul