



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 149/2022
vom 17. November 2022
Geschäftsverzeichnismr. 7591
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 444 und 445 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Marche-en-Famenne.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern T. Giet, J. Moerman, D. Pieters, E. Bribosia 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 19. Mai 2021, dessen Ausfertigung am 2. Juni 2021 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Luxemburg, Abteilung Marche-en-Famenne, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 444 und 445 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur selben Konvention, insofern sie es der Steuerverwaltung erlauben, einerseits bei Nichtabgabe einer Steuererklärung eine Geldbuße von 50,00 Euro bis zu 1 250,00 Euro aufzuerlegen, wobei andererseits im Rahmen des Verfahrens zur Veranlagung von Amts wegen, das in der Nichtabgabe einer Steuererklärung seinen Ursprung findet, ein Steuerzuschlag von 10 % bis 200 % der nicht angegebenen Einkünfte angewandt wird? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1.1. Artikel 444 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der auf die vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängige Rechtssache anwendbaren Fassung bestimmt:

« Bei Nichtabgabe der Erklärung oder im Falle einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung werden die auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuern, die vor Anrechnung der Vorabzüge, der Steuergutschriften, des Pauschalanteils ausländischer Steuer und der Vorauszahlungen festgelegt werden, um einen Steuerzuschlag erhöht, der je nach Art und Schwere des Verstoßes gemäß einer Tabelle festgelegt wird, deren Staffelung vom König bestimmt wird, und der zwischen 10 Prozent und 200 Prozent der Steuern liegt, die auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldet werden.

Liegt keine Bösgläubigkeit vor, kann von dem 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag abgesehen werden.

Der Gesamtbetrag der auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuern und der Steuerzuschläge darf nicht höher sein als der Betrag der nicht angegebenen Einkünfte.

Der Zuschlag wird nur angewandt, wenn die nicht angegebenen Einkünfte 2.500 EUR erreichen.

[...] ».

B.1.2. Die in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Tabelle der Zuschläge wurde durch Artikel 225 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 « zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » (nachstehend: KE/EStGB 1992) wie folgt festgelegt:

	Art der Verstöße	Zuschläge
A.	Nichtabgabe der Erklärung aus Gründen, die unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen sind:	Entfällt
B.	Nichtabgabe der Erklärung ohne Steuerhinterziehungsabsicht: - erster Verstoß (ohne Berücksichtigung der in vorstehendem Buchstaben A erwähnten Fälle der Nichtabgabe der Erklärung): - zweiter Verstoß: - dritter Verstoß: Ab dem vierten Verstoß werden Verstöße dieser Art nachstehendem Buchstaben C zugeordnet und entsprechend geahndet.	10 Prozent 20 Prozent 30 Prozent
C.	Nichtabgabe der Erklärung mit Steuerhinterziehungsabsicht: - erster Verstoß: - zweiter Verstoß:	50 Prozent 100 Prozent

	- dritter Verstoß und folgende Verstöße:	200 Prozent
D.	Nichtabgabe der Erklärung entweder verbunden mit einer Unrichtigkeit oder einer Weglassung durch Fälschung oder dem Gebrauch gefälschter Urkunden bei der Überprüfung der steuerlichen Lage oder verbunden mit einer Bestechung oder dem Versuch einer Bestechung eines Beamten: in allen Fällen:	200 Prozent

B.2.1. Die Steuer stellt eine Abgabe dar, die von Amts wegen durch den Staat angewandt wird. Sie ist in seinem Haushalt eingetragen und bildet nicht die Gegenleistung einer Dienstleistung der öffentlichen Hand zum Vorteil eines einzeln betrachteten Steuerpflichtigen.

In Bezug auf den Steuerzuschlag geht sowohl aus dem eigentlichen Text von Artikel 444 des EStGB 1992 als auch aus den Vorarbeiten zu den ihm zugrunde liegenden Gesetzesbestimmungen hervor, dass der Gesetzgeber eine Verwaltungsanktion einführen wollte, um den Betrug zu vermeiden und zu ahnden, der sich aus der Nichtabgabe einer Steuererklärung oder aus einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung ergeben würde. Diese Situationen können nämlich für die Steuerverwaltung ein zusätzliches Risiko zur Folge haben, dass der richtige Steuerbetrag nicht eingetrieben wird, und die Notwendigkeit nach sich ziehen, finanzielle Mittel und personelle Ressourcen aufzuwenden, um die für diese richtige Steuererhebung erforderlichen Überprüfungen vorzunehmen.

B.2.2. Aus den in B.1.1 und B.1.2 erwähnten Bestimmungen geht hervor, dass der Steuerzuschlag einerseits nach Art und Schwere des Verstoßes, die den Prozentsatz des Zuschlags bestimmen, und andererseits nach seiner Bemessungsgrundlage berechnet wird, die von der auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuer abhängt.

B.3.1. Artikel 445 des EStGB 1992 in der auf die vor dem vorliegenden Rechtsprechungsorgan anhängige Rechtssache anwendbaren Fassung bestimmt:

«Der vom Regionaldirektor beauftragte Beamte kann für Verstöße gegen die Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches und seiner Ausführungserlasse eine Geldbuße von 50 EUR bis zu 1.250 EUR auferlegen.

Der König legt die Skala der administrativen Geldbußen fest und regelt deren Anwendungsmodalitäten.

Diese Geldbuße wird gemäß den Regeln, die in Sachen Steuer der natürlichen Personen anwendbar sind, festgelegt und eingetrieben.

[...] ».

B.3.2. Die in Artikel 445 des EStGB 1992 vorgesehene Skala der Geldbußen wurde durch Artikel 229/1 des KE/EStGB 1992 wie folgt festgelegt:

Art der Verstöße	Administrative Geldbuße
A. Verstoß aus Gründen, die unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen sind:	Entfällt
B. Verstoß, der nicht auf Bösgläubigkeit oder eine Steuerhinterziehungsabsicht zurückzuführen ist: - erster Verstoß: - zweiter Verstoß: - dritter Verstoß: - vierter Verstoß: - folgende Verstöße:	50,00 EUR 125,00 EUR 250,00 EUR 625,00 EUR 1.250,00 EUR
C. Verstoß, der auf Bösgläubigkeit oder Steuerhinterziehungsabsicht zurückzuführen ist (einschließlich willentlicher Einreichung unvollständiger oder unrichtiger Erklärungen):	1.250,00 EUR

B.4. Artikel 445 des EStGB 1992 wurde auch eingeführt, um den Steuerpflichtigen anzuhalten, seine Erklärung gemäß den gesetzlich festgelegten Bedingungen und Fristen abzugeben.

In den Vorarbeiten, die diesem Artikel zugrunde liegen, heißt es:

« En fait de sanctions administratives, la législation relative aux impôts sur les revenus ne connaît que l'accroissement; à l'encontre de la plupart des autres lois d'impôts, elle ignore les amendes administratives.

Cependant l'administration doit pouvoir faire respecter les nombreuses obligations que les lois fiscales mettent à charge tant des tiers que des contribuables. Elle doit pouvoir réagir devant l'inertie, la négligence, la mauvaise volonté de ses débiteurs. L'infraction matérielle doit pouvoir être punie.

Dès lors et compte tenu de l'expérience plus que centenaire acquise par l'administration de l'enregistrement et des domaines où le système des amendes administratives a donné d'excellents résultats, le Gouvernement propose d'étendre ce système aux impôts directs » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 114).

Mit dieser Geldbuße kann also unter anderem der bloße Umstand geahndet werden, dass innerhalb der gesetzlichen Frist keine Erklärung eingereicht wurde, ohne dabei die Höhe der nicht angegebenen Einkünfte zu berücksichtigen.

B.5. Aus der Begründung des Vorlageurteils geht hervor, dass sich die Vorabentscheidungsfrage im Wesentlichen auf die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmungen mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern er den Grundsatz *non bis in idem* enthält, bezieht. Der Gerichtshof prüft die Frage in diesem Sinne.

B.6.1. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage unzulässig sei, insofern darin die zu vergleichenden Personenkategorien nicht identifiziert seien.

B.6.2. Wenn ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung angeführt wird, muss in der Regel präzisiert werden, welche Kategorien von Personen miteinander verglichen werden und in welcher Hinsicht die fragliche Bestimmung zu einem Behandlungsunterschied führt, der diskriminierend wäre.

Wenn ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Verbindung mit einem anderen Grundrecht geltend gemacht wird, das sich gegebenenfalls aus einem Belgien bindenden internationalen Abkommen ergibt, genügt jedoch die Angabe, inwiefern gegen dieses Grundrecht verstoßen wird. Die Kategorie von Personen, für die gegen dieses Grundrecht verstoßen wird, muss mit der Kategorie von Personen verglichen werden, denen dieses Grundrecht gewährleistet wird.

B.6.3. Da ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Verbindung mit Artikel 4 des vorerwähnten Protokolls Nr. 7 geltend gemacht wird und in der Vorabentscheidungsfrage dargelegt ist, inwiefern gegen diese Vertragsbestimmung verstoßen wird, wird die Einrede abgewiesen.

B.7.1. Schließlich führt der Ministerrat an, dass die Vorabentscheidungsfrage unzulässig sei, weil sie sich in Wirklichkeit auf die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmungen mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte über den Grundsatz *non bis in idem* beziehe, deren Prüfung in den Zuständigkeit des Tatsachenrichters falle.

B.7.2. Die Auslegung von Artikel 4 des vorerwähnten Protokolls Nr. 7 durch den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte ist fester Bestandteil dieser Vertragsbestimmung.

B.8. Die Einreden der Unzulässigkeit werden abgewiesen.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit der kumulativen Anwendung der Geldbuße und des Steuerzuschlags, wie sie sich aus den fraglichen Bestimmungen ergibt, auf denselben Steuerpflichtigen durch die Steuerverwaltung in demselben Steuerjahr mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 1 des vorerwähnten Protokolls Nr. 7. Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei vor dem vorliegenden Rechtsprechungsorgan anführt, bezieht sich die aktuell geprüfte Vorabentscheidungsfrage auf einen anderen Gegenstand als den Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen, die zum Entscheid Nr. 7/2019 vom 23. Januar 2019 geführt haben und die insbesondere die alternative Anwendung der fraglichen Bestimmungen betrafen.

B.10. Nach Artikel 4 Absatz 1 des vorerwähnten Protokolls Nr. 7 « [darf] niemand [...] wegen einer Straftat, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut verfolgt oder bestraft werden ». In dieser Bestimmung ist der allgemeine Rechtsgrundsatz *non bis in idem* verankert. Gegen diesen Grundsatz wird verstoßen, wenn dieselbe bereits wegen eines Verhaltens verurteilte oder freigesprochene Person erneut wegen desselben Verhaltens verfolgt wird (*bis*) für Verstöße mit den gleichen wesentlichen Bestandteilen (*in idem*).

B.11. Wie der Gerichtshof in seiner Entscheidung Nr. 61/2014 vom 3. April 2014 geurteilt hat, sind die in Artikel 445 des EStGB 1992 vorgesehene steuerrechtliche Geldbuße und der in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerzuschlag vorwiegend repressiver Art und stellen daher Sanktionen strafrechtlicher Art im Sinne von Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Europäischen Menschenrechtskonvention dar.

B.12. Mit der in Artikel 445 des EStGB 1992 vorgesehenen steuerrechtlichen Geldbuße und dem in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehenen Steuerzuschlag werden Taten geahndet,

die im Wesentlichen die gleichen sind (*in idem*), da sie alle beide eine fehlende Angabe seitens des Steuerpflichtigen bestrafen können.

B.13.1. Es obliegt daher dem Gerichtshof zu prüfen, ob es durch die fragliche Verhängung von Sanktionen strafrechtlicher Art eine erneute Verfolgung (*bis*) im Sinne von Artikel 4 des vorerwähnten Protokolls Nr. 7 gab.

B.13.2. Durch ihr fragliches Urteil *A. und B. gegen Norwegen* vom 15. November 2016 hat die Große Kammer des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte zur Kumulierung von Verfahren sowohl des Verwaltungsrechts als auch des Strafrechts (gemischte Verfahren) geurteilt:

« 130. (...) s'agissant de faits punissables aussi bien sur le terrain du droit pénal que sur celui du droit administratif, la manière la plus sûre de veiller au respect de l'article 4 du Protocole n° 7 consiste à prévoir, à un stade opportun, une procédure à un seul niveau permettant la réunion des branches parallèles du régime légal régissant l'activité en cause, de façon à satisfaire dans le cadre d'un seul et même processus aux différents impératifs poursuivis par la société dans sa réaction face à l'infraction. Toutefois, ainsi qu'il a été expliqué ci-dessus (notamment aux paragraphes 111 et 117 à 120), l'article 4 du Protocole n° 7 n'exclut pas la conduite de procédures mixtes, même jusqu'à leur terme, pourvu que certaines conditions soient remplies. En particulier, pour convaincre la Cour de l'absence de répétition de procès ou de peines (*bis*) proscrite par l'article 4 du Protocole n° 7, l'État défendeur doit établir de manière probante que les procédures mixtes en question étaient unies par un ' lien matériel et temporel suffisamment étroit '. Autrement dit, il doit être démontré que celles-ci se combinaient de manière à être intégrées dans un tout cohérent. Cela signifie non seulement que les buts poursuivis et les moyens utilisés pour y parvenir doivent être en substance complémentaires et présenter un lien temporel, mais aussi que les éventuelles conséquences découlant d'une telle organisation du traitement juridique du comportement en question doivent être proportionnées et prévisibles pour le justiciable.

131. S'agissant des conditions à satisfaire pour que des procédures mixtes, administratives et pénales, puissent être regardées comme présentant un lien matériel et temporel suffisant et donc comme compatibles avec le critère de ' *bis* ' découlant de l'article 4 du Protocole n° 7, la Cour résume de la manière suivante les considérations pertinentes tirées de sa jurisprudence telle qu'examinée ci-dessus.

132. Les éléments pertinents pour statuer sur l'existence d'un lien suffisamment étroit du point de vue matériel sont notamment les suivants :

- le point de savoir si les différentes procédures visent des buts complémentaires et concernent ainsi, non seulement *in abstracto* mais aussi *in concreto*, des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause;

- le point de savoir si la mixité des procédures en question est une conséquence prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du même comportement réprimé (*idem*);

- le point de savoir si les procédures en question ont été conduites d'une manière qui évite autant que possible toute répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve, notamment grâce à une interaction adéquate entre les diverses autorités compétentes, faisant apparaître que l'établissement des faits effectué dans l'une des procédures a été repris dans l'autre;

- et, surtout, le point de savoir si la sanction imposée à l'issue de la procédure arrivée à son terme en premier a été prise en compte dans la procédure qui a pris fin en dernier, de manière à ne pas faire porter pour finir à l'intéressé un fardeau excessif, ce dernier risque étant moins susceptible de se présenter s'il existe un mécanisme compensatoire conçu pour assurer que le montant global de toutes les peines prononcées est proportionné.

133. À cet égard, il est également instructif de tenir compte de la manière dont l'article 6 de la Convention est appliqué dans le type d'affaire aujourd'hui examinée (*Jussila*, précité, § 43) :

' (...) il va de soi que certaines [procédures pénales] ne comportent aucun caractère infamant pour ceux qu'elles visent et que les " accusations en matière pénale " n'ont pas toutes le même poids. De surcroît, en adoptant une interprétation autonome de la notion d'" accusation en matière pénale " par application des critères *Engel*, les organes de la Convention ont jeté les bases d'une extension progressive de l'application du volet pénal de l'article 6 à des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les contraventions administratives (...), les punitions pour manquement à la discipline pénitentiaire (...), les infractions douanières (...), les sanctions pécuniaires infligées pour violation du droit de la concurrence (...) et les amendes infligées par des juridictions financières (...). Les majorations d'impôt ne faisant pas partie du noyau dur du droit pénal, les garanties offertes par le volet pénal de l'article 6 ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur (...). '

Le raisonnement ci-dessus permet de dégager les éléments pertinents lorsqu'il faut déterminer si l'article 4 du Protocole n° 7 a été respecté dans les affaires de procédures mixtes (administratives et pénales). De plus, comme la Cour l'a déjà dit à de nombreuses reprises, la Convention doit se lire comme un tout et s'interpréter de manière à promouvoir sa cohérence interne et l'harmonie entre ses diverses dispositions (*Klass et autres c. Allemagne*, 6 septembre 1978, § 68, série A, n° 28; voir aussi *Maaouia c. France* [GC], n° 39652/98, § 36, CEDH 2000-X, *Kudła c. Pologne* [GC], n° 30210/96, § 152, CEDH 2000-XI, et *Stec et autres c. Royaume-Uni* (déc.) [GC], nos 65731/01 et 65900/01, § 48, CEDH 2005-X).

La mesure dans laquelle la procédure administrative présente les caractéristiques d'une procédure pénale ordinaire est un élément important. Des procédures mixtes satisferont plus vraisemblablement aux critères de complémentarité et de cohérence si les sanctions imposables dans la procédure non formellement qualifiée de ' pénale ' sont spécifiques au comportement en question et ne font donc pas partie du ' noyau dur du droit pénal ' (pour reprendre les termes de l'arrêt *Jussila* précité). Si, à titre additionnel, cette procédure n'a pas de caractère véritablement infamant, il y a moins de chances qu'elle fasse peser une charge disproportionnée sur l'accusé. À l'inverse, plus la procédure administrative présente de caractéristiques infamantes la rapprochant dans une large mesure d'une procédure pénale ordinaire, plus les

finalités sociales poursuivies par la punition du comportement fautif dans des procédures différentes risquent de se répéter (*bis*) au lieu de se compléter. L'issue des affaires mentionnées au paragraphe 129 ci-dessus peut passer pour des illustrations de la concrétisation d'un tel risque.

134. De plus, ainsi qu'il a déjà été dit implicitement ci-dessus, même lorsque le lien *matériel* est suffisamment solide, la condition du lien *temporel* demeure et doit être satisfaite. Il ne faut pas en conclure pour autant que les deux procédures doivent être menées simultanément du début à la fin. L'État doit avoir la faculté d'opter pour la conduite des procédures progressivement si ce procédé se justifie par un souci d'efficacité et de bonne administration de la justice, poursuit des finalités sociales différentes et ne cause pas un préjudice disproportionné à l'intéressé. Toutefois, ainsi qu'il a déjà été précisé, il doit toujours y avoir un lien temporel. Ce lien doit être suffisamment étroit pour que le justiciable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs, et pour que les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps (voir, comme exemple de lacune de ce type, *Kapetanios et autres*, précité, § 67), même dans l'hypothèse où le régime national pertinent prévoit un mécanisme 'intégré' comportant un volet administratif et un volet pénal distincts. Plus le lien temporel est ténu, plus il faudra que l'État explique et justifie les lenteurs dont il pourrait être responsable dans la conduite des procédures ».

B.13.3. Mit seinem Entscheid vom 21. September 2017 hat der Kassationshof geurteilt, dass der Grundsatz *non bis in idem* bei zwei verschiedenen Verwaltungsverfahren Anwendung findet:

« L'article 4.1 du Septième Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, tel qu'il est interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, ne s'oppose pas à ce que des procédures administratives distinctes visant à l'application de sanctions fiscales, qui ont été engagées contre une seule et même personne et en raison des mêmes faits antérieurement à la clôture définitive de l'une d'entre elles, se poursuivent jusqu'à leur terme et aboutissent, le cas échéant, à la décision d'infliger une sanction, à condition que l'existence d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre ces procédures soit établie » (Kass., 21. September 2017, F.15.0081.N).

B.13.4. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan ist der Auffassung, dass die von den fraglichen Bestimmungen vorgesehenen Sanktionen nach Abschluss von verschiedenen Verwaltungsverfahren verhängt werden und dass somit der Grundsatz *non bis in idem* auf diese Verfahren Anwendung finden kann. Mit einem Entscheid vom 21. April 2022 hat der Kassationshof in demselben Sinne entschieden (Kass., 21. April 2022, F.20.0156.N).

B.13.5. Es obliegt daher dem Gerichtshof zu prüfen, ob die vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte entwickelten Kriterien von den fraglichen Gesetzesbestimmungen *a priori* erfüllt werden.

B.14.1. Aus dem in B.2.1 und B.4 Erwähnten ergibt sich, dass mit den fraglichen Bestimmungen sich ergänzende Ziele verfolgt werden: Auch wenn die beiden Maßnahmen eine vorwiegend repressive Beschaffenheit aufweisen, sollen mit dem in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehenen Steuerzuschlag die Rechte der Staatskasse gewahrt werden, insofern er auf der Grundlage der auf den nicht oder verspäteten angegebenen Einkünfte teil geschuldeten Steuern berechnet wird. Die in Artikel 445 des EStGB 1992 vorgesehene Geldbuße zielt hingegen in erster Linie darauf ab, dem Steuerpflichtigen mehr Gemeinsinn beizubringen und ihm begreiflich zu machen, dass er seinen steuerlichen Verpflichtungen künftig nachkommen muss. Mit der Geldbuße kann nämlich nur der Umstand bestraft werden, dass innerhalb der gesetzlichen Frist keine Erklärung abgegeben wurde, unabhängig von der Höhe und selbst dem Vorhandensein nicht angegebener Einkünfte. Der Zuschlag hingegen hängt vom Betrag der Steuer ab, der erst festgelegt werden kann, sobald die Besteuerungsgrundlage bestimmt ist. Somit ist davon auszugehen, dass die fraglichen Bestimmungen unterschiedliche Aspekte der für die Gesellschaft schädlichen Handlung, um die es vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan geht, betreffen.

B.14.2. Es ist sodann zu prüfen, ob die Kumulierung der fraglichen Verfahren sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in praktischer Hinsicht eine vorhersehbare Folge des geahndeten Verhaltens ist. In diesem Rahmen bezieht sich die Prüfung des Gerichtshofs auf die Vorhersehbarkeit dieser Kumulierung « in rechtlicher Hinsicht », die sich im vorliegenden Fall aus dem Bestehen von Sanktionen strafrechtlicher Art, die in ein und denselben Rechtsvorschriften vorgesehen sind, ergibt. Was die Gefahr der erneuten Verfolgung betrifft, wenn die Beweismittel erhoben und gewürdigt wurden, so ist diese *a priori* begrenzt, da diese Verfahren von derselben Behörde, nämlich der Steuerverwaltung, geführt werden.

Im Übrigen obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu prüfen, ob die Verfahren, die der Streitsache zugrunde liegen, *in concreto* den Anforderungen der Vorhersehbarkeit genügen und ob sie in einer Weise geführt wurden, die so weit wie möglich eine erneute Verfolgung vermeidet, wenn die Beweismittel erhoben und gewürdigt wurden. Gegebenenfalls kann es sich dafür entscheiden, nur eine der beiden Sanktionen auf den von ihm festgestellten Verstoß anzuwenden.

B.14.3. In Bezug auf die Verhältnismäßigkeit ist festzustellen, dass die fraglichen Bestimmungen vorsehen, dass der König die Skalen der Geldbußen und Zuschläge festlegt, was

es ermöglicht, bei der Anwendung dieser Sanktionen die Schwere des begangenen Verstoßes zu berücksichtigen.

Weder Artikel 26 § 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof noch irgendeine andere Verfassungs- oder Gesetzesbestimmung verleiht dem Gerichtshof die Befugnis, direkt mittels einer präjudiziellen Entscheidung über die Frage der Verfassungsmäßigkeit eines königlichen Erlasses zu befinden. Es obliegt dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu prüfen, ob bei den Skalen, die in den königlichen Ausführungserlassen der fraglichen Bestimmungen aufgeführt sind, das vorerwähnte Kriterium der Verhältnismäßigkeit berücksichtigt wurde.

Außerdem ist die Anwendung jeder der vorerwähnten Sanktionen mit mehreren Garantien versehen. So ist in Artikel 444 Absätze 2 bis 4 des EStGB 1992 in der in der Rechtssache vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anwendbaren Fassung präzisiert, dass die Steuerverwaltung, wenn keine Bösgläubigkeit vorliegt, von dem 10 Prozent Mindestsatz an Steuerzuschlag absehen kann, dass der Gesamtbetrag der auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuern und der Steuerzuschläge nicht höher sein darf als der Betrag der nicht angegebenen Einkünfte und dass der Zuschlag nicht angewandt wird, wenn die nicht angegebenen Einkünfte nicht 2.500 EUR erreichen. Weitere Garantien wurden durch königlichen Erlass festgelegt.

B.14.4. Überdies obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan konkret zu prüfen, ob die fragliche Kumulierung der Sanktionen nach Abschluss der vorerwähnten Verfahren den betroffenen Steuerpflichtigen nicht unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls übermäßig belastet.

B.15. Schließlich obliegt es ebenfalls dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu prüfen, ob diese Verfahren durch einen hinreichend engen zeitlichen Bezug verbunden sind, damit der Steuerpflichtige nicht unter der Unsicherheit und der Langsamkeit leidet und damit die Verfahren sich nicht zu lange hinziehen.

B.16. Die Artikel 444 und 445 des EStGB 1992 in der auf die Streitsache vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anwendbaren Fassung sind vereinbar mit den Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Europäischen

Menschenrechtskonvention. Es wurden keine Argumente angeführt, um die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu derselben Konvention zu prüfen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 444 und 445 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 17. November 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) P. Nihoul