



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 100/2024
vom 26. September 2024
Geschäftsverzeichnisnr. 8010
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 53 Nr. 1 des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 « zur Reform der Gesellschaftssteuer » (jetziger Artikel 206/3 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 23. Mai 2023, dessen Ausfertigung am 9. Juni 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingeführt durch Artikel 53 Nr. 1 des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 (jetziger Artikel 206/3 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern diese Bestimmung dahin auszulegen ist, dass ihre Anwendung zu einer Steuernachforderung führen kann, die in gewissen Situationen von der Beurteilung des Wortlauts ‘ Liegt keine Bösgläubigkeit vor, kann von dem 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag abgesehen werden ’ in Artikel 444 des EStGB 1992 abhängt, da weder ein objektives noch ein anderes Kriterium diesen Begriff definiert, was somit zur Folge hat, dass das tatsächliche Vorliegen einer Steuerschuld von der alleinigen Beurteilung durch den Veranlagungsbeamten und nicht vom Gesetz abhängen könnte? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. In der auf das Steuerjahr 2020 anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992):

« Keiner dieser Abzüge noch ein Ausgleich des Verlusts des Besteuerungszeitraums darf auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden, [...] für den eine in Artikel 346 erwähnte Berichtigung der Erklärung oder eine in Artikel 351 erwähnte Veranlagung von Amts wegen durchgeführt wird, für die die in Artikel 444 erwähnten Steuerzuschläge zu einem Satz von mindestens 10 Prozent tatsächlich angewandt werden, im letzten Fall mit Ausnahme der gemäß Artikel 205 § 2 abzugsfähigen Einkünfte ».

Artikel 351 des EStGB 1992 sieht vor, dass die Steuerverwaltung die Veranlagung von Amts wegen durchführen kann aufgrund des Betrags der steuerpflichtigen Einkünfte, die sie unter Berücksichtigung der ihr verfügbaren Angaben vermuten kann, insbesondere im Falle der verspäteten Einreichung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen.

In der auf das Steuerjahr 2020 anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 444 des EStGB 1992:

« Bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung 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.

Kein Steuerzuschlag wird angewandt, wenn verschleierte Gewinne wie in den Artikeln 219 und 233 Absatz 2 erwähnt unter den in Artikel 219 Absatz 4 erwähnten Bedingungen in einem späteren Geschäftsjahr als dem Geschäftsjahr, in dem der Gewinn erzielt wurde, wieder in der Buchhaltung ausgewiesen werden ».

B.1.2. Die Wortfolge « für den eine in Artikel 346 erwähnte Berichtigung der Erklärung oder eine in Artikel 351 erwähnte Veranlagung von Amts wegen durchgeführt wird, für die die in Artikel 444 erwähnten Steuerzuschläge zu einem Satz von mindestens 10 Prozent tatsächlich angewandt werden, im letzten Fall mit Ausnahme der gemäß Artikel 205 § 2 abzugsfähigen Einkünfte » wurde in Artikel 207 Absatz 2 (nunmehr Absatz 7) des EStGB 1992 eingeführt durch Artikel 53 Nr. 4 des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 « zur Reform der Gesellschaftssteuer », der ab dem Steuerjahr 2019 anwendbar ist (Artikel 86 Buchstabe A desselben Gesetzes).

Diese Maßnahme wurde in den Vorarbeiten wie folgt gerechtfertigt:

« [La] présente disposition complète l'article 207, alinéa 2, CIR 92 actuel (devenu l'alinéa 7) afin de garantir l'imposition effective des suppléments à la suite de contrôles.

Pour inciter les entreprises à remplir correctement leurs obligations de déclaration, il n'y aura dorénavant, exception faite des déductions pour RDT non-encore effectuées pour l'année même, plus de déduction fiscale autorisée (cela vaut aussi pour les pertes de l'année d'exercice même) sur les suppléments de la base imposable qui sont établis à la suite d'un contrôle fiscal (base imposable minimale). Cette mesure vise également à obtenir une plus grande conformité des pratiques fiscales (‘ *compliance* ’).

Toutefois, cette disposition ne s'appliquera qu'en cas d'application effective des accroissements visés à l'article 444, CIR 92, d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 p.c.

La taxation effective sans déduction d'éléments déductibles sur les suppléments de base imposable sera d'application lorsqu'un accroissement d'impôt est effectivement appliqué. Dans les cas où un accroissement de 10 p.c. est applicable mais qu'il n'est pas effectivement appliqué (en l'absence de mauvaise foi), la mesure ne trouvera pas à s'appliquer si cela concerne une première infraction.

Dans les autres cas l'impôt devra toujours être effectivement payé par le contribuable.

La disposition en projet s'appliquera donc toujours en cas de fraude, le taux des accroissements étant dans ce cas toujours d'au moins 50 p.c. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, SS. 94-95).

B.1.3. Die in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Tabelle der Steuerzuschläge 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: - dritter Verstoß und folgende Verstöße:	50 Prozent 100 Prozent 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.1.4. Der Inhalt von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 wurde auf Artikel 206/3 § 1 desselben Gesetzbuches übertragen durch die Artikel 12 und 15 Buchstabe c) des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, SS. 15-16), die ab dem Steuerjahr 2022 anwendbar sind (Artikel 23 desselben Gesetzes).

Diese Änderung wirkt sich nicht auf die Prüfung der Vorabentscheidungsfrage aus.

B.2. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 in der auf das Steuerjahr 2020 anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, « insofern diese Bestimmung dahin auszulegen ist, dass ihre Anwendung zu einer Steuernachforderung führen kann, die in gewissen Situationen von der Beurteilung des Wortlauts ‘ Liegt keine Bösgläubigkeit vor, kann von dem 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag abgesehen werden ’ in Artikel 444 des EStGB 1992 abhängt, da weder ein objektives noch ein anderes Kriterium diesen Begriff

definiert, was somit zur Folge hat, dass das tatsächliche Vorliegen einer Steuerschuld von der alleinigen Beurteilung durch den Veranlagungsbeamten und nicht vom Gesetz abhängen könnte ».

B.3. Der Ministerrat bringt vor, dass die Vorabentscheidungsfrage der Lösung der Streitsache im Ausgangsverfahren nicht dienlich sei, weil sie sich auf die in Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 erwähnte Situation beziehe, in der die Steuerverwaltung bei einem ersten Verstoß davon absehen könne, einen Steuerzuschlag in Höhe von 10 Prozent aufzuerlegen, wenn keine Bösgläubigkeit vorliege, während die Streitsache im Ausgangsverfahren einen vierten Verstoß und somit einen Steuerzuschlag in Höhe von 50 Prozent betreffe.

B.4. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung der Streitsache sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf.

B.5.1. Der in Artikel 444 des EStGB 1992 erwähnte Steuerzuschlag ist eine Verwaltungsstrafe, die der Gesetzgeber bei Nichtabgabe oder verspäteter Einreichung der Erklärung oder im Falle einer unvollständigen oder unrichtigen Erklärung vorgesehen hat, insofern die nicht angegebenen Einkünfte 2 500 Euro übersteigen.

Die auf den nicht angegebenen Einkünfteteil geschuldeten Steuern werden um einen Steuerzuschlag erhöht, der je nach Art und Schwere des Verstoßes vom König festgelegt wird, wobei der Gesamtbetrag den Betrag der nicht angegebenen Einkünfte nicht überschreiten darf.

Gemäß der im vorerwähnten Artikel 225 des KE/EStGB 1992 festgelegten Tabelle der Steuerzuschläge wird ein erster Verstoß mit einem Steuerzuschlag von 10 Prozent geahndet.

Aufgrund von Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 225 des KE/EStGB 1992 kann die Steuerverwaltung von dem bei einem ersten Verstoß anwendbaren 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag absehen, wenn « keine Bösgläubigkeit » vorliegt.

B.5.2. Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 sieht seinerseits vor, dass kein Abzug des Verlusts des Besteuerungszeitraums auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden darf, für den eine Veranlagung von Amts wegen durchgeführt wird, « für die die in Artikel 444 erwähnten Steuerzuschläge zu einem Satz von mindestens 10 Prozent tatsächlich angewandt werden ».

Wie in den in B.1.2 zitierten Vorarbeiten erwähnt wird, ergibt sich daraus, dass in dem Fall, dass die Steuerverwaltung aufgrund von Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 225 des KE/EStGB 1992 von dem bei einem ersten Verstoß anwendbaren 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag absieht, wenn keine Bösgläubigkeit vorliegt, das in Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 vorgesehene Verbot des Abzugs der Verluste nicht gilt.

B.6.1. Die Streitsache, mit der das vorlegende Rechtsprechungsorgan befasst wurde, betrifft einen vierten Verstoß, der zu einem Steuerzuschlag in Höhe von 50 Prozent Anlass gegeben hat, weshalb – wie das vorlegende Rechtsprechungsorgan selbst bemerkt – die in Artikel 444 Absatz 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 225 des KE/EStGB 1992 vorgesehene Möglichkeit, bei einem ersten Verstoß, bei dem keine Bösgläubigkeit vorliegt, von dem 10-Prozent-Mindestsatz an Steuerzuschlag abzusehen, nicht darauf anwendbar ist.

B.12. Die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage ist offensichtlich nicht der Lösung der Streitsache dienlich.

Die Einrede ist begründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 26. September 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul