



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 129/2024
vom 21. November 2024
Geschäftsverzeichnisnr. 8057
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der im Steuerjahr 2019 anwendbaren Fassung, gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Thierry Giet, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Frank Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Urteil vom 21. Juni 2023, dessen Ausfertigung am 6. Juli 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Ist Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches in der auf die Streitsache anwendbaren Fassung vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung und mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, insofern er in dem Fall, dass das Verfahren der Veranlagung von Amts wegen im Sinne von Artikel 351 des Einkommensteuergesetzbuches zur Anwendung gebracht wird, es der Verwaltung erlaubt, das steuerpflichtige Ergebnis festzusetzen, ohne das Ergebnis mit dem Verlust des steuerpflichtigen Zeitraums zu verrechnen,

- ob der Steuerpflichtige seine verspätete Erklärung vor der Notifizierung der Veranlagung von Amts wegen eingereicht hat oder nicht,

- ob für den Steuerpflichtigen, der seine Erklärung vor der Notifizierung der Veranlagung von Amts wegen eingereicht hat, diese berichtigt wurde oder nicht,

- ob für den Steuerpflichtigen Steuerzuschläge zum Höchstsatz oder zu einem niedrigeren Satz in die Heberolle eingetragen wurden,

- ohne Rücksicht auf die Höhe der betreffenden Verluste?

2. Ist Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches in der auf die Streitsache anwendbaren Fassung vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung und mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, insofern er die Gesamtheit der übertragenen Verluste im Falle der Veranlagung von Amts wegen ausschließt, während in dem Fall, dass die Steuererklärung des Steuerpflichtigen Gegenstand einer Berichtigung in Anwendung von Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches ist, dieselbe Bestimmung lediglich dazu führt, dass diese Abzüge und diese Verrechnung nur auf den Teil des Ergebnisses, der Gegenstand einer Berichtigung der Erklärung ist, untersagt werden? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) in der im Steuerjahr 2019 anwendbaren Fassung. Artikel 207 des EStGB 1992 betrifft den Abzug von bestimmten Einkünften und früheren Verlusten vom steuerpflichtigen Gewinn.

Die Absätze 1 und 7 dieser Bestimmung lauten wie folgt:

« Die in den Artikeln 199 bis 206, 536 und 543 erwähnten Abzüge werden wie folgt von den Gewinnen des Besteuerungszeitraums abgezogen.

[...]

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 ».

B.1.2. Aus den Vorabentscheidungsfragen und der Begründung des Urteils, mit dem sie gestellt werden, geht hervor, dass der Gerichtshof zum Ausschluss der Möglichkeit befragt wird, die Verluste vom Gewinn des Besteuerungszeitraums abzuziehen, wenn der Steuerpflichtige wegen der verspäteten Abgabe seiner Erklärung Gegenstand einer Veranlagung von Amts wegen im Sinne von Artikel 351 des EStGB 1992 ist und ein Zuschlag von mindestens 10 % tatsächlich von der Verwaltung gemäß Artikel 444 des EStGB 1992 angewandt wird.

B.1.3. 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.

Artikel 444 des EStGB 1992 bestimmt:

« 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 ».

Der Gerichtshof wird nicht zu der Sanktion des Steuerzuschlags, die im Fall einer Veranlagung von Amts wegen verhängt wird, wenn der Steuerpflichtige seine Erklärung verspätet abgegeben hat, befragt.

B.1.4. 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 (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.1.5. 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 » 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.1.6. 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 Abänderung ist für die Prüfung der Vorabentscheidungsfragen nicht von Belang.

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage

B.2.1. In der ersten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, sich zur Vereinbarkeit von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung zu äußern, insofern er den Abzug von Verlusten vom Gewinn des Besteuerungszeitraums oder deren Ausgleich verbietet, wenn das Verfahren der Veranlagung von Amts wegen aufgrund verspäteter Abgabe der Erklärung angewandt wird und die Steuerverwaltung die Einkünfte um einen Zuschlag von mindestens 10 % in Anwendung von Artikel 444 des EStGB 1992 erhöht.

B.2.2. Der Gerichtshof wird gebeten, erstens die Situation des Steuerpflichtigen, der seine verspätete Erklärung vor der Notifizierung der Veranlagung von Amts wegen eingereicht hat, und die Situation des Steuerpflichtigen, der keine Erklärung vor der Notifizierung der Veranlagung von Amts wegen eingereicht hat, zweitens die Situation des Steuerpflichtigen, für den die Verwaltung eine Veranlagung von Amts wegen auf der Grundlage der Angaben, die er in seiner verspäteten Erklärung eingereicht hatte, vorgenommen hat, und die Situation des Steuerpflichtigen, für den die Verwaltung diese Angaben berichtigt hat, und drittens die Situation des Steuerpflichtigen, für den Zuschläge zum Höchstsatz in die Heberolle eingetragen wurden, und die Situation des Steuerpflichtigen, für den Zuschläge zu einem niedrigeren Satz in die Heberolle eingetragen wurden, zu vergleichen. Schließlich wird mit der Frage darum gebeten, die Höhe der Verluste, deren Abzug oder Ausgleich verweigert wurde, zu berücksichtigen.

All diese Situation werden in der fraglichen Bestimmung in gleicher Weise behandelt, sodass in allen in der Vorabentscheidungsfrage in Betracht gezogenen Fällen die Steuer und der Steuerzuschlag berechnet werden, ohne dass Verlustvorträge oder Verluste des betreffenden Jahres abgezogen werden können.

B.3. 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.

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.4.1. Nach Artikel 305 des EStGB 1992 sind Steuerpflichtige, die der Steuer der natürlichen Personen, der Steuer der juristischen Personen, der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der Gebietsfremden unterliegen, « verpflichtet, bei der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung jedes Jahr in den Formen und Fristen, die in den Artikeln 307 bis 311 angegeben sind, eine Erklärung einzureichen ».

Für eine korrekte Veranlagung unter Einhaltung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung ist es von entscheidender Bedeutung, dass alle Steuerpflichtigen innerhalb der vorgeschriebenen Fristen eine Einkommenserklärung einreichen und dass gegebenenfalls die fehlende und die verspätete Abgabe der Erklärung sanktioniert werden. Die verspätete Abgabe der Erklärung zieht für die Steuerverwaltung nämlich ein zusätzliches Risiko, dass der richtige Steuerbetrag nicht eingetrieben wird, und die Notwendigkeit nach sich, finanzielle Mittel und personelle Ressourcen aufzuwenden, um die für diese richtige Steuererhebung erforderlichen Überprüfungen vorzunehmen.

B.4.2. Aus den Erklärungen, die der Gesetzgeber bei den Vorarbeiten zum Gesetz vom 30. Juni 2017 « zur Festlegung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung », mit dem in Artikel 444 des EStGB 1992 der Fall einer verspäteten Erklärung unter den Fällen, in denen ein Steuerzuschlag anwendbar ist, aufgenommen wurde, abgegeben hat, geht hervor, dass « [die verspätete Erklärung] wie eine Nichtabgabe der Erklärung behandelt wurde und wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2016-2017, DOC 54-2400/001, S. 13). Daraus ergibt sich, dass die verspätete Abgabe der Erklärung ebenso einen Verstoß gegen die steuerlichen Pflichten darstellt wie die Nichtabgabe der Erklärung und die unvollständige und unrichtige Erklärung.

B.5.1. Mit dem Steuerzuschlag bezweckt der Gesetzgeber, eine Verwaltungssanktion festzusetzen, um Betrug zu verhindern und zu ahnden, der sich aus der Nichtabgabe der Steuererklärung, ihrer verspäteten Abgabe oder der Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Erklärung ergeben würde. Aus den in B.1.3 bis B.1.5 zitierten 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 die verspätet angegebenen Einkünfte geschuldeten Steuer abhängt.

B.5.2. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 7/2019 vom 23. Januar 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007) geurteilt hat, ist es angesichts der Zielsetzung des

Steuerzuschlags vernünftig gerechtfertigt, dass er nach der auf den nicht angegebenen oder verspätet angegebenen Einkünfteanteil geschuldeten Steuer berechnet wird.

B.6.1. Wie aus den in B.1.4 zitierten Vorarbeiten hervorgeht, wurde die fragliche Maßnahme, die darin besteht, den Abzug von Verlusten vom steuerpflichtigen Gewinn zu verweigern, wenn ein Steuerzuschlag verhängt wird, mit dem Bestreben gerechtfertigt, die Unternehmen anzuhalten, ihren Pflichten zur Abgabe von Steuererklärungen ordnungsgemäß nachzukommen. Auch wenn der Gesetzgeber offenbar speziell auf das Verbot des Abzugs von Verlusten im Falle einer Berichtigung der Besteuerungsgrundlage nach einer Steuerprüfung abzielt, ist die gleiche Rechtfertigung auch in Bezug auf das Verbot des Abzugs oder Ausgleichs von Verlusten im Falle einer Veranlagung von Amts wegen aufgrund verspäteter Abgabe der Erklärung sachdienlich.

B.6.2. Den Ausgleich oder den Abzug von Verlusten in Fällen zu akzeptieren, in denen es gerechtfertigt ist, dass die Steuerverwaltung eine Sanktion in Form eines Steuerzuschlags verhängt, würde bedeuten, die Wirkung dieser Sanktion zu verringern oder sogar zu neutralisieren, wenn die Verluste so hoch sind, dass sie dazu führen, dass das steuerpflichtige Einkommen verringert oder vollständig aufgezehrt wird. Eine solche Folge würde dem Ziel der Sanktion zuwiderlaufen. Außerdem könnte sie nicht zu rechtfertigende Behandlungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen nach sich ziehen, die ihre Erklärung nicht rechtzeitig eingereicht haben und denen die fragliche Sanktion auferlegt werden könnte, je nachdem, ob sie Verluste abziehen können oder nicht.

B.7. Im Hinblick auf das verfolgte Ziel, nämlich die Wirksamkeit der Sanktion des Steuerzuschlags, befinden sich die in der ersten Vorabentscheidungsfrage verglichenen Kategorien von Steuerpflichtigen nicht in wesentlich unterschiedlichen Situationen. Es handelt sich nämlich in allen Fällen um Steuerpflichtige, die ihre Erklärung nicht innerhalb der gesetzlichen Frist eingereicht haben und die sich bezüglich der Nichteinhaltung dieser Pflicht im Zustand des Rückfalls befinden. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige seine Erklärung eingereicht hat, bevor ihm die Veranlagung von Amts wegen notifiziert wurde, ändert nichts daran, dass die Erklärung verspätet ist. Ebenso ändert der Umstand, dass die Verwaltung die Angaben verwendet hat, die vom Steuerpflichtigen selbst verspätet eingereicht worden sind, ohne sie zu ändern, um die Veranlagung von Amts wegen zu erstellen, nichts daran, dass die verspätete Abgabe der Erklärung die Einleitung eines Verfahrens zur Veranlagung von Amts

wegen erforderlich gemacht hat. Schließlich sind die Höhe des Satzes der verhängten Zuschläge und der Betrag der Verluste, die durch die Anwendung der fraglichen Bestimmung nicht abgezogen werden können, Elemente, die sich zwar auf den Betrag der letztlich geschuldeten Steuer auswirken, deren Berücksichtigung aber im Hinblick auf das mit der fraglichen Maßnahme verfolgte Ziel der Wirksamkeit der Sanktion des Steuerzuschlags unerheblich ist.

B.8. Da einerseits der Abzug oder der Ausgleich der Verluste nur verweigert wird, wenn der Steuerzuschlag tatsächlich angewandt wird, was grundsätzlich nicht der Fall ist, wenn es sich um einen ersten Verstoß ohne Betrugsabsicht handelt, und andererseits die Verluste vorgetragen und in einem späteren Steuerjahr abgezogen werden können, sodass der mit dem Abzug von Verlusten verbundene Steuervorteil nicht endgültig verloren geht, hat die fragliche Bestimmung keine unverhältnismäßigen Folgen.

B.9. Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der im Steuerjahr 2019 anwendbaren Fassung ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er es in dem Fall, dass das Verfahren der Veranlagung von Amts wegen im Sinne von Artikel 351 des EStGB 1992 angewandt wird, der Verwaltung gestattet, das steuerpflichtige Ergebnis festzusetzen, ohne es mit Verlusten zu verrechnen.

In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.10.1. In der zweiten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, sich zur Vereinbarkeit von Artikel 207 Absatz 7 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung zu äußern, insofern er den Abzug sämtlicher Verlustvorträge vom Gewinn des Besteuerungszeitraums oder deren Ausgleich verbietet, wenn das Verfahren der Veranlagung von Amts wegen aufgrund der verspäteten Abgabe der Erklärung angewandt wird und die Steuerverwaltung die Einkünfte in Anwendung von Artikel 444 des EStGB 1992 um einen Zuschlag erhöht, während, wenn die rechtzeitig eingereichte Erklärung von der Steuerverwaltung in Anwendung von Artikel 346 des EStGB 1992 berichtigt wird, der Abzug und der Ausgleich der Verluste nur für den Teil des Ergebnisses verboten sind, der Gegenstand der Berichtigung der Erklärung ist.

B.10.2. Artikel 346 des EStGB 1992 regelt den Fall, in dem die Verwaltung der Ansicht ist, dass sie Nettoeinkünfte und andere Angaben berichtigen muss, die der Steuerpflichtige entweder in einer Erklärung angegeben hat, die die vorgeschriebenen Bedingungen in Bezug auf Form und Fristen erfüllt, oder die er schriftlich bestätigt hat.

B.11.1. Der fragliche Behandlungsunterschied beruht auf der Art des Verstoßes des Steuerpflichtigen, der die verhängte Sanktion rechtfertigt. Im ersten Fall hat der Steuerpflichtige es unterlassen, seine Erklärung innerhalb der gesetzlichen Frist einzureichen, während er im zweiten Fall eine unvollständige oder unrichtige Erklärung eingereicht hat. Gemäß Artikel 444 des EStGB 1992 wird in beiden Fällen als Sanktion ein Steuerzuschlag verhängt. Wie in B.6.2 erwähnt, konnte der Gesetzgeber es für erforderlich halten, den Abzug oder den Ausgleich der Verluste zu verweigern, damit diese Sanktion wirksam und sachdienlich ist.

B.11.2. Obwohl die verhängte Verwaltungssanktion in beiden Fällen von gleicher Art ist, unterscheiden sich die Merkmale des Verstoßes, der diese Sanktion rechtfertigt, darin, dass im ersten Fall kein Einkommen fristgerecht erklärt wurde, sodass die Verwaltung eine Veranlagung von Amts wegen vorgenommen hat, während im zweiten Fall ein Teil der erklärten Einkünfte Gegenstand der Berichtigung durch die Verwaltung ist. Da in dem Fall, der zu einer Veranlagung von Amts wegen und einem Steuerzuschlag aus diesem Grund führt, kein Einkommen innerhalb der gesetzlichen Frist erklärt wurde, ist nicht ersichtlich, wie die Steuerverwaltung den Abzug oder den Ausgleich von Verlusten nur für einen Teil dieses Einkommens verweigern könnte.

Daraus folgt, dass der in der zweiten Vorabentscheidungsfrage erwähnte Behandlungsunterschied objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist.

B.12. Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der im Steuerjahr 2019 anwendbaren Fassung ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er den Abzug und den Ausgleich von sämtlichen Verlusten im Fall der Veranlagung von Amts wegen verweigert, während er im Fall der Berichtigung der Erklärung den Abzug und den Ausgleich von Verlusten nur auf den Teil des Ergebnisses verbietet, der Gegenstand der Berichtigung ist.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 207 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der im Steuerjahr 2019 anwendbaren Fassung 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 21. November 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Frank Meersschaut

(gez.) Pierre Nihoul