

Geschäftsverzeichnisnr. 1157
Urteil Nr. 67/98 vom 10. Juni 1998

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf die Artikel 366 bis 377 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage*

In seinem Urteil vom 30. September 1997 in Sachen R. Walgraffe gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 7. Oktober 1997 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 366 bis 377 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die in den Artikeln 10 und 11 der am 17. Februar 1994 koordinierten Verfassung verankerten Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, ggf. in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten und dem allgemeinen Rechtsgrundsatz bezüglich der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Richters,

a) indem sie einerseits in erster Instanz dem Steuerpflichtigen im Bereich der direkten Steuern einen Richter zuweisen, der als Regionaldirektor der Steuern in Wirklichkeit der Steuerverwaltung angehört und demzufolge ein Organ der am Rechtsstreit beteiligten öffentlichen Gewalt ist, wohingegen den Rechtsuchenden in anderen Angelegenheiten, die sich auf politische Rechte beziehen, ein Richter zugewiesen wird, der, obwohl er nicht notwendigerweise dem gerichtlichen Stand angehört, immerhin kein Organ von einer der am Rechtsstreit beteiligten Parteien ist;

b) indem sie andererseits weder die Möglichkeit der Ablehnung des Regionaldirektors der Steuern vorsehen noch ein Ablehnungsverfahren organisieren, wohingegen gegen jeden anderen ordentlichen Richter oder Verwaltungsrichter, der sich mit Streitfällen über subjektive Rechte befaßt, tatsächlich ein solches Verfahren eingeleitet werden kann, und zwar insbesondere in Anwendung der Artikel 2 und 828 ff. des Gerichtsgesetzbuches? »

II. *Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren*

Der Kläger vor dem verweisenden Richter hat in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt einem seiner Klienten geraten, Klage gegen einen Steuerkontrolleur zu erheben, den er der Unziemlichkeit ihm gegenüber beschuldigte. Der Kontrolleur wurde inhaftiert.

Der Kläger, bei dem eine ausführliche Kontrolle stattgefunden hatte und der einen Berichtigungsbescheid mit der Ankündigung erheblicher Steuererhöhungen erhalten hatte, ließ zu einem Verfahren der einstweiligen Verfügung laden, um zu erwirken, daß seine Akte durch andere Beamte behandelt würde. Da die Steuer inzwischen in der Heberolle eingetragen war, stellte der Präsident des Gerichtes erster Instanz Namur fest, die geforderte Maßnahme sei gegenstandslos, verurteilte jedoch den Belgischen Staat zu den Kosten des Verfahrens.

Der Kläger, der zur Zahlung von fast vier Millionen an zusätzlichen Steuern aufgefordert wurde, reichte eine Beschwerde beim Steuereinsamler von Namur ein, das heißt einem der Beamten, gegen die die beim Gerichtspräsidenten eingereichte Klage gerichtet war.

Der Kläger ließ eine neue Gerichtsladung ergehen, um zu erwirken, daß die Akte bezüglich seiner Beschwerden an einen anderen Steuereinsamler verwiesen würde.

Das Gericht befand zunächst über seine Zuständigkeit und stellte dem Hof die vorstehende präjudizielle Frage.

III. *Verfahren vor dem Hof*

Durch Anordnung vom 7. Oktober 1997 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 21. Oktober 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 24. Oktober 1997.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- R. Walgraffe, wohnhaft in 5660 Couvin, Dessus la Ville 6, mit am 2. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Belgischen Staat, mit am 4. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 16. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- R. Walgraffe, mit am 8. Januar 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Belgischen Staat, mit am 13. Januar 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnung vom 25. März 1998 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 7. Oktober 1998 verlängert.

Durch Anordnung vom selben Tag hat der Vorsitzende M. Melchior die Rechtssache dem vollzählig tagenden Hof vorgelegt.

Durch Anordnung vom selben Tag hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 22. April 1998 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 26. März 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 22. April 1998

- erschienen

. RA J.-P. Bours, in Lüttich zugelassen, für R. Walgraffe,

. RÄin C. Detry, in Namur zugelassen, für den Belgischen Staat,

- haben die referierenden Richter P. Martens und G. De Baets Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Schriftsatz des Klägers vor dem verweisenden Richter

Erster Teil

A.1. Die Artikel 366 bis 377 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, nachstehend EStGB 92, organisierten eine vorherige Beschwerde vor dem zuständigen Steuereinsammler und anschließend eine Klage vor dem Appellationshof gegen die Entscheidung des Direktors. Gegen das Urteil des Appellationshofes könne Kassationsbeschwerden eingelegt werden.

A.2. In der Verweisungsentscheidung werde der Regionaldirektor der Steuern als « Richter » bezeichnet.

Die Rechtsprechung des Kassationshofes erkenne dem Regionaldirektor eine Rechtsprechungsbefugnis zu.

In der Rechtslehre würden in bezug auf diese Rechtsprechung jedoch beträchtliche Vorbehalte gemacht, da der Direktor trotz seiner Rechtsprechungsbefugnis in der Hierarchie den Anweisungen seiner Vorgesetzten unterworfen sei.

A.3. Durch die Rechtsprechung des Kassationshofes entstünden auch Probleme auf europäischer Ebene. Der Gerichtshof habe den Standpunkt vertreten, die Tatsache, daß die Funktion des Direktors im luxemburgischen nationalen Recht als ein « Gericht » bezeichnet werde, wenn er eine Beschwerde beurteile, bedeute noch nicht, daß er notwendigerweise ein Gericht im Sinne der Konvention darstelle, da er gleichzeitig Richter und Partei und somit weder unabhängig noch unparteiisch sei, während diese Merkmale unlösbar mit der Aufgabe des Rechtsprechens verbunden seien (Urteil Corbiau vom 30. März 1993).

Derselbe Gerichtshof habe geurteilt, der Appellationshof sei das erste Gericht, das dem Gerichtshof eine präjudizielle Frage stellen könne, da der Direktor, vor dem das Verfahren in erster Instanz geführt werde, der Steuerverwaltung angehöre und somit kein Gericht im Sinne von Artikel 177 der Konvention sei (Urteil Peterbroeck vom 14. Dezember 1995).

A.4. In jedem Fall biete das Verfahren in bezug auf Einkommensteuern, so wie es durch die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 geregelt werde, dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit, eine Rechtsprechung in zwei Instanzen in Anspruch zu nehmen, die vollkommen unabhängig von der Verwaltung seien.

A.5. In bezug auf indirekte Steuern sei das Anfechtungsverfahren auf vollkommen andere Weise geregelt. Sowohl bezüglich der Mehrwertsteuer als auch bezüglich der Einregistrierungsgebühren oder Erbschaftssteuern habe der Steuerpflichtige das Recht, das Gericht erster Instanz oder den Friedensrichter mittels eines Widerspruchs gegen den Vollstreckungsbefehl zu befragen. Sodann seien ein Berufungsverfahren und eine Kassationsbeschwerde vorgesehen.

A.6. Die Situationen, die zu den zwei unterschiedlichen Verfahren führten, seien jedoch sehr ähnlich.

Sowohl in bezug auf die Einkommensteuer als auch in bezug auf die Mehrwertsteuer könne der gleiche Steuerpflichtige sowohl die erstgenannte als auch die letztgenannte Steuer schulden, könne von ihm gleichzeitig eine zusätzliche Steuer gefordert werden durch jede der beiden zuständigen Verwaltungen und könne er sich gezwungen sehen, zwei unterschiedliche Verfahren anhängig zu machen, die je nach der Art der von ihm geforderten Steuer grundsätzlich unterschiedlichen Prinzipien entsprächen.

A.7. Die Vergleichbarkeit dieser beiden Situationen sei im übrigen der Verwaltung nicht entgangen, da sie derzeit eine Umstrukturierung vornehme, deren Endziel in der Trennung der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen bestehe, um eine Zusammenlegung der Verwaltung der direkten Steuern mit derjenigen der Mehrwertsteuer zu ermöglichen.

A.8. Man könne nicht abstreiten, daß es strukturelle Unterschiede zwischen den direkten Steuern und den indirekten Steuern gebe und daß diese Unterschiede ein objektives Kriterium bildeten. Somit sei es verständlich, daß dieser Unterschied bestimmte Unterschiede im Zusammenhang mit der Beschaffenheit dieser beiden ins Auge gefaßten Steuern zur Folge habe, nämlich die Form der Erklärungen, die Fristen für das Einreichen der Erklärungen, usw.

Aber es sei unverständlich, weshalb der Gesetzgeber nur den Steuerpflichtigen, die der indirekten Steuer unterliegen, eine echte Gerichtsbarkeit mit zwei Instanzen vorbehalten habe und somit eine Diskriminierung in bezug auf einen grundlegenden Punkt geschaffen habe, nämlich den Zugang der Steuerpflichtigen zur Gerichtsbarkeit, die Achtung der Verteidigungsrechte und die Beachtung des Grundsatzes der Waffengleichheit.

A.9. Diese Diskriminierung sei noch weniger gerechtfertigt im Bereich der Mehrwertsteuer, die als eine « indirekte » Steuer gelte. Diese weise nämlich auf technischer Ebene zahlreiche Ähnlichkeiten mit der sogenannten « direkten » Steuer auf: regelmäßige Abgabe der Erklärungen, direkte Verbindung zum Steuerpflichtigen, der als « der Steuer Unterworfenener » bezeichnet werde, Steuertatbestand, der in einer « gelegentlichen » Handlung bestehe, jedoch durch einen Steuerpflichtigen vorgenommen werde, der als jemand definiert werde, der diese Handlung « regelmäßig » vornehme.

A.10. In den Texten über die Einkommensteuer suche man vergeblich nach einer vernünftigen Rechtfertigung für diesen Behandlungsunterschied.

A.11. In bezug auf die Einkommensteuer finde das übliche System seinen Ursprung im Gesetz vom 6. September 1895. Das Gesetz vom 20. November 1962 über die Einkommensteuerreform habe diesbezüglich keine Änderung gebracht, ebensowenig das Gesetz vom 16. März 1976 zur Änderung des Verfahrens, obwohl sein Zweck darin bestanden habe, den Steuerpflichtigen mehr Rechte gegenüber der Verwaltung zu verleihen.

A.12. Überdies könne keinerlei Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zwischen dem etwaigen angestrebten Ziel und den angewandten Mitteln bestehen.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, daß Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention in Steuersachen keine Anwendung finde, sei doch der allgemeine Rechtsgrundsatz der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit des Richters anwendbar und widerspreche er jeglicher Diskriminierung. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung müßten daher mit Artikel 6 Absatz 1 der obengenannten Konvention in Verbindung gebracht werden.

A.13. Dieses Fehlen jeglicher Verhältnismäßigkeit ergebe sich aus der Bedeutung der mißachteten Grundsätze (Zugang der Steuerpflichtigen zur Gerichtsbarkeit, Beachtung der Rechte der Verteidigung, Waffengleichheit) in Anbetracht der rein technischen Beschaffenheit des objektiven Unterscheidungskriteriums zwischen direkten und indirekten Steuern.

Zweiter Teil

A.14. Die Artikel 366 bis 376 EStGB 92 enthielten keinerlei Bestimmungen, die es dem Direktor vorschrieben, sich zurückzuziehen, wenn er persönlich vom Streitfall betroffen sei. Sie organisierten keine Verfahren, die mit der Ablehnung (Artikel 828 bis 848 des Gerichtsgesetzbuches) oder der Besorgnis der Befangenheit (Artikel 648 Nr. 2 und 650 des Gerichtsgesetzbuches, Artikel 542 des Strafprozeßgesetzbuches) vergleichbar seien.

Daraus ergebe sich, daß ein gegebenenfalls auftauchendes Problem von Interessenkonflikten nicht vorher, sondern nachträglich geregelt werde. Durch eine Berufung vor dem Appellationshof könne ein Steuerpflichtiger, der möglicherweise von einer Entscheidung betroffen sei, die ein Direktor, der sich hätte zurückziehen müssen, getroffen habe, beantragen, daß diese Entscheidung für nichtig erklärt werde und daß sich der Hof der Sache annehme.

A.15. In der Rechtsprechung gebe es zahlreiche Beispiele für Nichtigerklärungen. So sei entschieden worden, daß ein Inspektor, der eine Beschwerde untersucht und durch Vollmacht die Direktorsentscheidung unterschrieben habe, nicht unparteiisch genug gewesen sei, als er sich als der Exgatte der Klientin des steuerpflichtigen Anwaltes erwiesen habe, dessen Beschwerde er behandelt habe (Lüttich, 17. April 1991, *J.L.M.B.*, 1991, S. 1033). Es sei ebenfalls entschieden worden, daß es nicht zulässig sei, wenn derselbe Beamte einerseits die Steuer zum Zeitpunkt der Besteuerung in die Heberolle eingetragen habe und anschließend, nachdem er Inspektor geworden sei, die Beschwerde einschreibe und sodann die Direktorsentscheidung unterschreibe (Kass., 14. Dezember 1989; Kass., 23. März 1990).

A.16. Die Verwaltung scheine sich der Unzulässigkeit dieser Lage selbst bewußt geworden zu sein. Sie habe die Lehren aus den beiden obengenannten Kassationsurteilen in einem Rundschreiben vom 16. August 1990 gezogen.

Ein Steuerpflichtiger, der eine Beschwerde eingereicht habe, habe keine andere Garantie als eine nachträgliche Garantie gegen die Gefahr, daß ein Beamter entscheide, trotz des Interessenkonfliktes, der ihn dazu veranlassen müßte, dies nicht zu tun. Abgesehen davon, daß das obenerwähnte Rundschreiben keine Gesetzeskraft habe, müsse der Steuerpflichtige Beschwerde beim Appellationshof einreichen, um zu beantragen, daß dieser die Entscheidung für nichtig erkläre und anschließend das Hauptverfahren aufgreife, was zusätzliche Kosten beinhalte, die nicht der Verwaltung auferlegt würden - im Steuerwesen gelte nicht einmal die Prozeßkostenentschädigung - und was erst nach Ablauf einer bisweilen übermäßig langen Zeit geschehe.

Die Vergleichbarkeit der Lage des Steuerpflichtigen, der eine direkte Steuer anfechte, und des der Steuer Unterworfenen, der eine indirekte Steuer anfechte, sei nachgewiesen worden. Das Ziel des Gesetzgebers, der in der erstgenannten Situation die Möglichkeit der Ablehnung verweigere, sei nicht erkennbar, und in jedem Fall bestehe kein Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zwischen der Zielsetzung und den angewandten Mitteln.

A.17. Daraus ergebe sich, daß die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 gegen die in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstießen, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention und dem allgemeinen Rechtsgrundsatz bezüglich der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Richters.

A.18. Es könnte nur anders sein, wenn der Hof, im Widerspruch zu der Auslegung durch das Verweisungsurteil und durch die Verwaltung, der Auffassung sein sollte, daß die Artikel 828 ff. des Gerichtsgesetzbuches auf Beschwerden im Bereich der Personensteuer Anwendung finden würden, so wie sie durch die obengenannten Artikel 366 bis 377 geregelt würden.

Schriftsatz des Belgischen Staates

A.19. Der Schiedshof sei nicht zuständig, um zu prüfen, ob eine Gesetzesbestimmung mit einer in der Europäischen Menschenrechtskonvention enthaltenen Regel vereinbar sei. Dies gelte ebenfalls, wenn eine Unvereinbarkeit mit einem allgemeinen Rechtsgrundsatz angeführt werde.

A.20. Überdies könne Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention, selbst wenn er in Verbindung zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung gebracht werde, gemäß einer sowohl nationalen als auch europäischen ständigen Rechtsprechung in Steuersachen nicht geltend gemacht werden. Diese Ausnahme gründe auf der Überlegung, daß die Europäische Konvention nur Privatrechte schütze und daß die Rechte und Verpflichtungen der Bürger als Steuerpflichtige unter das öffentliche Recht fielen und somit dem Anwendungsbereich der Konvention entgingen.

A.21. Es werde hingegen angenommen, daß die Unabhängigkeit und die Unparteilichkeit des Richters einen allgemeinen Rechtsgrundsatz bilden würden, der auf alle Gerichtsbarkeiten anwendbar sei, einschließlich derjenigen, die über eine Angelegenheit zu urteilen hätten, die nicht zum Anwendungsbereich von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention gehörten (Kass., 23. Mai 1985, *Pas.*, 1985, I, Nr. 570). Die Rechtsprechung habe im übrigen diesen Grundsatz ausdrücklich anerkannt in bezug auf den Direktor der direkten Steuern (Kass., 14. Dezember 1989, *Pas.*, 1990, I, S. 481; Kass., 23. März 1990, *Pas.*, 1990, I, S. 867).

A.22. Somit müßte die präjudizielle Frage so verstanden werden, daß der Hof gebeten werde zu prüfen,

« a) ob die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 gegen die in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, indem der Zugang zu einem unabhängigen und unparteiischen Richter - ein allgemeiner Rechtsgrundsatz - einer Kategorie von Bürgern verweigert wird, die verpflichtet sind, in erster Instanz im Bereich der direkten Steuern einen Richter zu befassen, der als Regionaldirektor der direkten Steuern in Wirklichkeit der Steuerverwaltung angehört und demzufolge ein Organ der am Rechtsstreit beteiligten öffentlichen Gewalt ist, wohingegen der genannte Grundsatz in anderen Angelegenheiten, die sich auf politische Rechte beziehen, gewährleistet wäre, wo der Richter nicht notwendigerweise ein Organ der am Rechtsstreit beteiligten Verwaltung ist;

b) ob die genannten Artikel eine ungerechtfertigte Diskriminierung zwischen den Bürgern in dem Sinne schaffen, daß sie, indem sie keinerlei Möglichkeit der Ablehnung des Regionaldirektors vorsehen, den Steuerpflichtigen, die eine Beschwerde eingereicht haben, folglich die Garantie der Unparteilichkeit des Richters - ein allgemeiner Rechtsgrundsatz - vorenthalten, während in allen anderen Angelegenheiten in Anwendung der Artikel 2 ff. des Gerichtsgesetzbuches ein Ablehnungsverfahren möglich wäre ».

In bezug auf den ersten Teil

A.23. Es könne diesbezüglich keine Diskriminierung geben, insofern allgemein davon ausgegangen werde, daß der Direktor oder der von ihm beauftragte Beamte, wenn sie gemäß Artikel 375 Absatz 1 EStGB 92 über eine Beschwerde urteilten, dem allgemeinen Rechtsgrundsatz bezüglich der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit des Richters entsprechen müßten, unter Strafe der Annullierung ihrer Entscheidung durch den Appellationshof. Die einfache Tatsache, daß der Direktor der Steuerverwaltung angehöre, entziehe ihm also nicht *a priori* die Eigenschaft des unabhängigen und unparteiischen Richters.

A.24. Der Kassationshof stütze seine Rechtsprechung auf eine materielle Definition der Funktion der Gerichtsbarkeit. Indem das Gesetz dem Steuerpflichtigen im Bereich der direkten Steuern in erster Instanz einen Richter zuweise, der in Wirklichkeit der Steuerverwaltung angehöre, schaffe es keinerlei unterschiedliche Behandlung zum Nachteil der Steuerpflichtigen im Bereich der direkten Steuern im Vergleich zu den Inhabern anderer politischer subjektiver Rechte.

A.25. Ginge man davon aus, daß dies nicht zutrefte, so sei zu prüfen, ob die beanstandete Maßnahme auf einem objektiven Kriterium beruhe, das eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte, und sodann sei zu prüfen, ob die Maßnahme in einem angemessenen Verhältnis zum angestrebten Ziel stehe.

A.26. Die diesbezügliche Befugnis des Steuereinsprechers finde ihren Ursprung im Gesetz vom 30. Juli 1881 « zur Abänderung verschiedener Gesetzesbestimmungen zur Regelung der Befugnisse der ständigen Ausschüsse » sowie

im Gesetz vom 6. September 1895 « über die Veranlagungen im Bereich der direkten Steuern ». Daß man sich für den Direktor entschieden habe, um über die Beschwerden zu urteilen, sei durch geschichtliche Erwägungen zu erklären.

A.27. Der Ursprung des jetzigen Systems sei in den Vorarbeiten zum Gesetz vom 16. März 1976 zur Abänderung des Verfahrens in bezug auf Streitfälle im Bereich der direkten Steuern zu suchen.

Parlamentsmitglieder hätten vorgeschlagen, die Verpflichtung zur Einreichung der Beschwerde beim Steuereinsamler abzuschaffen und ein ausschließlich gerichtliches Streitverfahren einzuführen. Sie hätten die Beweggründe für ihre Vorschläge ausführlich dargelegt.

A.28. Die Regierung, die sich nicht mit diesem Vorschlag habe einverstanden erklären können, habe eine Reihe von Änderungsanträgen eingereicht, mit der die Tragweite des ursprünglichen Textes grundlegend geändert worden sei. Die Regierung habe in erster Linie die besondere Beschaffenheit des steuerlichen Streitverfahrens betont. Andererseits habe sie die Notwendigkeit einer vorherigen Beschwerde bei der hierarchischen Obrigkeit hervorgehoben. Sodann habe die Regierung die Sorge um den Erhalt der Einheit der Rechtsprechung geäußert und eine Reihe praktischer Einwände erhoben im Zusammenhang mit dem Umfang der steuerlichen Streitverfahren, dem Erfordernis einer Ausbildung der Richter in Steuersachen sowie der Langwierigkeit und den höheren Kosten des Gerichtsverfahrens.

Die Regierung habe ebenfalls die vergleichbaren Verfahren in den Nachbarländern Belgiens geltend gemacht.

A.29. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates habe in ihrem Gutachten vom 28. September 1967 den Standpunkt vertreten, die Prüfung der Steuerakte durch einen hierarchischen Vorgesetzten des steuernden Beamten stelle für den Betroffenen eine Garantie dar und trage gleichzeitig wirksam dazu bei, die strittigen Punkte aufzuspüren, was wichtig sei, wenn die Angelegenheit anschließend vor Gericht gebracht werde. Das Gutachten habe sich ebenfalls auf eine Eröffnungsansprache bezogen, die der Generalanwalt Versée am 1. September 1967 vor dem Appellationshof Gent gehalten habe, dessen Überlegungen in einem vom königlichen Kommissar über die Gerichtsreform hinterlegten Bericht bestätigt worden seien.

A.30. Weiterhin habe die Regierung darauf hingewiesen, daß die Organisation der Gerichte gestört werden könnte in Anbetracht der erheblichen Ausmaße der steuerlichen Streitsachen - 1968 seien 154.599 Beschwerden eingereicht worden -, wenn man den ordentlichen Gerichten diese Streitsachen zuweise.

A.31. Das schließlich angenommene Gesetz schaffe einen Kompromiß zwischen der These der Verfasser des ursprünglichen Vorschlags und derjenigen der Regierung, wobei auf der Ebene des Steuereinsamlers ein ähnliches Verfahren eingeführt werde wie dasjenige, das vor dem Gericht erster Instanz angewandt worden wäre, wenn dieses an die Stelle des Steuereinsamlers getreten wäre.

Dieser Kompromiß sei in drei wesentlichen Maßnahmen zum Ausdruck gekommen, nämlich die Einführung einer kontradiktorischen Untersuchung der Beschwerde, die Abschaffung der verwaltungsmäßigen Befugnis zur Vervollständigung der Veranlagung, über die der Direktor bis dahin verfügt habe, so daß er von nun an die Lage des Steuerpflichtigen nicht mehr habe verschlimmern können, sowie die dem Beschwerdeführer gebotene Möglichkeit, vor dem Appellationshof neue Beschwerdegründe anzuführen, insofern sie eine Gesetzesübertretung oder einen Verstoß gegen wesentliche Formvorschriften geltend machten.

A.32. Die vom Gesetzgeber zur Rechtfertigung des gewählten Verfahrens berücksichtigten Elemente fügten sich in den Rahmen der Elemente ein, die im allgemeinen in der Rechtslehre angeführt würden, um das Prinzip der vorherigen Beschwerde vor der Verwaltung im Bereich der direkten Steuern anzunehmen. Diese Beschwerde stelle ein bevorzugtes Instrument des Dialogs dar, der notwendigerweise zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung geknüpft werden müsse. Indem sie eine unmittelbare Lösung für zahlreiche steuerliche Streitfälle bringe, gewährleiste sie eine Entlastung der Gerichte und trage somit zu einer Verringerung der Anzahl der gerichtlichen Streitfälle bei. Auch wenn sie die Streitigkeit nicht unmittelbar regule, würden dadurch die jeweiligen Standpunkte der Parteien festgelegt und Klarheit in die gerichtliche Debatte gebracht.

A.33. Die eingereichten Beschwerden seien derart zahlreich, daß die Appellationshöfe etwa acht Jahre benötigen würden, um die anhängigen Akten zu behandeln, falls sie mit der Beurteilung der Beschwerden betraut würden.

A.34. Die Tatsache, daß der Gesetzgeber die Streitfälle in erster Instanz im Bereich der direkten Steuern der Zuständigkeit der Höfe und Gerichte habe entziehen können, finde ihren Ursprung in Artikel 145 der Verfassung. Das *ius tributii* sei ein politisches Recht. Artikel 145 der Verfassung habe den Gesetzgeber also ermächtigt, eine Gerichtsbarkeit mit besonderer Befugnis einzusetzen.

Zwar würden bestimmte Beschwerden über politische subjektive Rechte durch Rechtsprechungsorgane geschlichtet, in denen im allgemeinen ein Magistrat des Richterstandes den Vorsitz innehabende, insbesondere im Milizwesen, in bezug auf kaufmännische und handwerkliche Berufe und in den Angelegenheiten, die durch den Rat für wirtschaftliche Untersuchungen für Ausländer behandelt würden. Es stelle sich jedoch heraus, daß es in der Mehrzahl dieser Fälle nicht um das *ius tributii*, sondern entweder um das *ius militiae* oder um andere Rechte gehe, die als politische Rechte betrachtet würden. In Angelegenheiten des *ius tributii* habe der Gesetzgeber jedoch ebenfalls dem ständigen Ausschuß des Provinzialrates bis zum Gesetz vom 24. Dezember 1996 über die Festlegung und die Eintreibung der Provinzial- und Gemeindesteuern gerichtliche Funktionen anvertraut, dessen Artikel 9 nunmehr vorsehe, daß der ständige Ausschuß « als Verwaltungsbehörde » und nicht als rechtsprechendes Organ handle. Die Steuerpflichtigen der Region Brüssel-Hauptstadt müßten ihre Beschwerden jedoch beim rechtsprechenden Kollegium einreichen.

In Wirklichkeit habe die Änderung durch Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 1996 auf die Reform des Verfahrens im Bereich der Staatssteuern vorgegriffen, in deren Rahmen die rechtsprechende Aufgabe des Steuerdirektors abgeschafft werde (siehe den am 28. November 1997 durch den Ministerrat genehmigten Gesetzesvorentwurf).

A.35. Bei den Aussprachen, die zu Artikel 93 der Verfassung geführt hätten, das heißt dem jetzigen Artikel 145, sei als einziges Beispiel einer in dieser Bestimmung vorgesehenen Ausnahme dasjenige der Streitfälle im Bereich der Steuern in den Vorarbeiten angeführt worden. Mehr noch, man könne davon ausgehen, daß der Nationalkongreß die Einführung von Artikel 93 hauptsächlich, wenn nicht sogar ausschließlich, ins Auge gefaßt habe, um die Steuerstreitfälle der ausschließlichen Zuständigkeit der Höfe und Gerichte zu entziehen.

A.36. Es gebe eindeutig einen Zusammenhang der Verhältnis mäßigkeit zwischen dem angewandten Mittel und dem angestrebten Ziel. Der Gesetzgeber habe in der Tat die Aufrechterhaltung der Zuständigkeit des Regionaldirektors an die Schaffung einer Reihe von ähnlichen Garantien gekoppelt, wie sie der Steuerzahler vor einem ordentlichen Gericht in Anspruch nehmen könnte. Andererseits hätten die Steuerpflichtigen das Recht, das Verfahren in zweiter Instanz vor den Appellationshof zu bringen.

A.37. Aus diesen Erwägungen werde deutlich, daß die Tatsache, daß dem Steuerpflichtigen im Bereich der direkten Steuern in erster Instanz ein Richter zugewiesen werde, der in Wirklichkeit der Steuerverwaltung angehöre, auf einem objektiven Unterscheidungskriterium beruhe, nämlich auf einem objektiven Unterschied zwischen den Beschwerden, die sich auf das *ius tributii* bezögen, und den Beschwerden, die andere politische subjektive Rechte beträfen. Andererseits stehe die Maßnahme im Verhältnis zum angestrebten Ziel.

Der erste Teil der Frage sei zu verneinen.

Zweiter Teil

A.38. Die Frage enthalte eine Unrichtigkeit, insofern darin angeführt werde, daß « gegen jeden anderen ordentlichen Richter oder *Verwaltungsrichter* » « ein Ablehnungsverfahren » eingeleitet werden könne, « und zwar insbesondere in Anwendung der Artikel 2 und 828 ff. des Gerichtsgesetzbuches ».

In Wirklichkeit könne, wie der Staatsrat dies erläutert habe, « wenn Artikel 2 des Gerichtsgesetzbuches vorsieht, daß die ' Bestimmungen dieses Gesetzbuches auf alle Verfahren Anwendung finden ', [...] es sich nur um die für die Höfe und Gerichte, auf die sich dieses Gesetzbuches bezieht, vorgesehenen Verfahren handeln, und nicht um die durch Gesetzgebungen, die speziell die Verwaltungsgerichtsbarkeiten regeln, organisierten Verfahren » (Staatsrat, 10. Juni 1971, Urteil Nr. 14.802).

Hieraus sei zu schlußfolgern, daß die Artikel 828 und 847 des Gerichtsgesetzbuches vorbehaltlich einer anderslautenden Bestimmung nicht auf die Verwaltungsrichter anwendbar seien.

Die Bestimmungen des Gerichtsgesetzbuches über die Ablehnung seien also nicht anwendbar im Bereich der direkten Steuern, da es sich beim Direktor nicht um einen ordentlichen Richter handele.

A.39. Dies bedeute jedoch noch nicht, daß der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung mißachtet würde. In der Rechtsprechung gehe man nämlich einmütig davon aus, daß die Entscheidungen der Direktoren der direkten Steuern, bei denen es sich um rechtsprechende Entscheidungen handele, der Regel der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit - einem der allgemeinen Rechtsgrundsätze, die auf alle Gerichtsbarkeiten anwendbar seien - entsprechen müßten. Daraus ergebe sich, daß jeder Regionaldirektor, bei dem der Steuerpflichtige rechtmäßig bezweifeln könne, daß er alle Garantien der Unparteilichkeit biete, gehalten sei, auf eine Teilnahme an der Beurteilung der von ihm vorgelegten Beschwerde zu verzichten. Hierzu habe der Regionaldirektor eben die Möglichkeit, einem anderen Beamten seine Entscheidungsbefugnis zu übertragen (Artikel 377 EStGB 92). Bei dieser Möglichkeit der Übertragung müsse jedoch der Territorialitätsgrundsatz beachtet werden.

A.40. Weigere der Direktor sich, seine Entscheidungsbefugnis zu übertragen, so habe der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die Entscheidung des Direktors zur Beurteilung an den Appellationshof zu verweisen; dieser erkläre die Entscheidung für nichtig, wenn der Vorwurf der Parteilichkeit des Direktors sich als begründet erweise (siehe Lüttich, 17. April 1991, *J.T.*, 1991, S. 540). Wenn der Appellationshof die Entscheidung des Steuereleiters für nichtig erkläre, müsse er, weil die Steuern Bestandteil der öffentlichen Ordnung seien, selbst innerhalb der Grenzen des bei ihm anhängig gemachten Streitfalles über den Grund der Sache urteilen (Kass., 14. Dezember 1989, *Pas.*, 1990, I, 1981).

In diesem Fall urteile der Appellationshof in erster und letzter Instanz, und aus diesem Umstand sei keinerlei Diskriminierung abzuleiten, da der Appellationshof eine besondere Befugnis besitze, wenn er im Bereich der direkten Steuern Recht spreche.

A.41. Zwar würden die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 weder ausdrücklich die Möglichkeit der Ablehnung des Direktors der Steuern vorsehen noch ein solches Verfahren organisieren, doch aus all den obigen Erwägungen sei zu schlußfolgern, daß dies - im Gegensatz zu dem, was der Wortlaut der präjudiziellen Frage vermuten lasse - kein Hindernis dafür darstelle, daß eine solche Möglichkeit dennoch vorhanden sei, nämlich über die Einhaltung des vorstehend erwähnten allgemeinen Grundsatzes in Verbindung mit dem in Artikel 375 Absatz 1 EStGB 92 vorgesehenen Recht der Übertragung auf einen anderen Beamten.

Hieraus ergebe sich, daß die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 in Wirklichkeit keinerlei Behandlungsunterschied einführen, der gegen die in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen könnte.

A.42. Hilfsweise sei hervorzuheben, daß selbst dann, wenn dieses Ablehnungsverfahren nicht ausdrücklich durch die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 organisiert werde, dieser Umstand keine Diskriminierung darstelle, da er den Steuerpflichtigen keinesfalls die Möglichkeit nehme, ihre Sache einem unabhängigen und unparteiischen Richter vorzulegen.

Der zweite Teil sei somit zu verneinen.

Erwiderungsschriftsatz des Belgischen Staates

A.43. So wie die präjudizielle Frage formuliert sei, beziehe sie sich in keiner Weise auf die Behandlungsunterschiede, die sich aus einem Vergleich zwischen den Angelegenheiten der direkten Steuern und denjenigen der indirekten Steuern ergeben könnten. Die vom Kläger entwickelte Beweisführung sei somit irrelevant.

A.44. Hilfsweise sei anzuführen, daß der zwischen dem Verfahren im Bereich der direkten Steuern und dem Verfahren im Bereich der indirekten Steuern geltend gemachte Unterschied auf einem objektiven, vernünftig gerechtfertigten Kriterium beruhe.

Zwischen den beiden Steuerkategorien gebe es nämlich einen grundsätzlichen Unterschied, da die indirekten Steuern, die aufgrund von gelegentlichen Handlungen erhoben würden, in keiner Weise Gegenstand von namentlichen Heberollen seien.

Im Bereich der indirekten Steuern werde nur im Hinblick auf die Erhebung der Steuer der Erhebungsbescheid erstellt und das Streitverfahren im Falle der Nichtzahlung durch den Steuerpflichtigen eingeleitet. Wenn ein Steuerpflichtiger die Begründetheit der Besteuerung anzufechten wünsche, könne er gegen diese Art der Steuererhebung Einspruch erheben. In dieser Hinsicht seien die als indirekt bezeichneten Besteuerungen vergleichbar mit im bürgerlichen Bereich geschuldeten Beträgen.

A.45. Da die Regeln über die Eintreibung und die Erhebung hauptsächlich dem Gemeinrecht unterlägen, sei es normal, daß Streitsachen im Bereich der indirekten Steuern ausschließlich in den Zuständigkeitsbereich der ordentlichen Gerichtsbarkeiten fielen.

Erwiderungsschriftsatz des Klägers vor dem verweisenden Richter

A.46. Der Kläger habe selbst hervorgehoben, daß auch dann, wenn man annehmen würde, Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention sei nicht auf das Steuerwesen anwendbar, der allgemeine Rechtsgrundsatz der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Richters Anwendung finde und gegen eine solche Diskriminierung spreche.

A.47. Es sei im übrigen unrichtig, eine « sowohl nationale als auch europäische » ständige Rechtsprechung anzuführen, um die Anwendbarkeit von Artikel 6 der Konvention anzufechten. Der französische Kassationshof gehe davon aus, daß das Steuerwesen Artikel 6 der Konvention unterliege.

A.48. Die Begründung der Gesetzesentwürfe über Streitsachen in Steuerfragen und « über die Gerichtsorganisation im Steuerwesen » beginne mit folgenden Worten:

« Die Art und Weise, in der Steuerstreitfragen geklärt werden, ist Gegenstand von Kritik. So wird nicht ohne Recht hervorgehoben, daß die Klärung dieser Streitfälle *insbesondere im Bereich der direkten Steuern*, die im wesentlichen durch das Einkommensteuergesetzbuch 1992 geregelt wird, nicht mehr den heutigen Anforderungen gerecht wird, insbesondere wegen des modernen Verständnisses des Rechtes auf eine ordentliche Rechtspflege, das in verschiedenen Verfassungsartikeln, *in Artikel 6 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten* und in Artikel 10 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte anerkannt wird. »

In bezug auf den ersten Teil

A.49. Die Behauptung, wonach der Direktor die Eigenschaften als unabhängiger und unparteiischer Richter besitze, sei anfechtbar (siehe die im Schriftsatz angeführten Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften).

A.50. Überdies drehe sich die Frage nicht darum, ob der Steuereinsamler tatsächlich unabhängig und unparteiisch sei, sondern darum, ob er durch die Steuerpflichtigen in ausreichender Weise als eine Gerichtsbarkeit mit diesen beiden Eigenschaften einzuschätzen sei.

A.51. Schließlich beweise die Rechtsprechung der Appellationshöfe, daß die Steuereinsamler sich in zahlreichen Fällen nicht wie eine unabhängige und unparteiische Gerichtsbarkeit verhalten hätten.

A.52. Einst habe zwar behauptet werden können, das Steuerrecht sei ein « autonomer Rechtsbereich mit eigenen Begriffen und Regeln », doch diese Behauptung müsse heutzutage überprüft werden.

Selbst wenn das Steuerrecht ein autonomer Rechtsbereich sei, treffe dies nicht mehr zu als beispielsweise für das Sozialrecht, das Strafrecht oder das sogenannte Handelsrecht.

In jedem Fall erkläre die Behauptung, das Steuerrecht sei autonom, nicht, warum die Streitfälle im Bereich der indirekten Steuern bereits in erster Instanz der Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte unterlägen, wogegen die Streitfälle in bezug auf die Einkommensteuern durch regionale Steuereinsamler behandelt werden müßten.

A.53. Zu behaupten, wegen der Autonomie des Steuerrechtes müsse dieses der Zuständigkeit der ordentlichen Magistraten entzogen werden, sei für diese beleidigend, denn sie behandelten vielschichtige Probleme und befänden seit Jahrzehnten über Streitfälle im Steuerwesen. Einige würden im übrigen dazu bestimmt, anschließend « Fachkammern im Steuerbereich » bei den Appellationshöfen zu bilden.

A.54. Es sei zwar wünschenswert, daß ein Steuerpflichtiger eine « hierarchische Prüfung » seiner Akte beantragen könne, doch dies dürfe nicht zur Folge haben, daß der Steuereinsamler zu einer Gerichtsbarkeit werde, die an die Stelle des Gerichtes erster Instanz trete. Im Bereich der indirekten Steuern und insbesondere der Mehrwertsteuer habe der zur Zahlung der Steuer Verpflichtete immer die Möglichkeit, seine Akte durch die hierarchische Behörde prüfen zu lassen, bevor irgendein Widerspruch gegen einen Vollstreckungsbefehl erhoben werde.

A.55. Der Gesetzesentwurf über die Gerichtsorganisation im Steuerwesen laufe darauf hinaus, die Gerichte erster Instanz über Streitigkeiten im Bereich der Einkommensteuern befinden zu lassen, was bereits hinlänglich die Sinnlosigkeit der Argumente des Staates beweise.

A.56. Die Aufgabe, die Einheit der Rechtsprechung aufrechtzuerhalten, obliege dem Kassationshof (Artikel 612 des Gerichtsgesetzbuches).

Die Steuereinsamler seien um so weniger zuständig für die Vereinheitlichung der Rechtsprechung, als sie häufig ihre Entscheidungsbefugnis anderen übertragen, ihre Entscheidung nicht begründeten, wenn sie für den Steuerpflichtigen günstig sei, und die Entscheidungen der Direktoren nie veröffentlicht würden.

Die Erwägung, wonach die Direktoren die Steuergesetze einheitlich anwenden würden « auf der Grundlage der Verwaltungskommentare und der Rechtsprechung der Höfe », reiche aus, um den Direktoren jeglichen Anschein der Unabhängigkeit zu entziehen. Die Verwaltungskommentare und -rundschriften entbehrten nämlich jeglichen rechtlich normgebenden Wertes.

Im übrigen sei nicht zu erkennen, inwiefern die Verwaltung sich um die Aufrechterhaltung der Einheit der Rechtsprechung im Bereich der Einkommensteuern und nicht im Bereich der indirekten Steuern Sorge.

A.57. In bezug auf die vom Belgischen Staat erwähnte Zahl der Beschwerden sei anzumerken, daß die Streitfälle im Steuerwesen sich oft auf mehrere Steuerjahre bezögen und die Verwaltung davon ausgehe, daß sie mit einer Anzahl Beschwerden befaßt sei, die der Zahl der betroffenen Steuerjahre entspreche, während es sich nur um einen einzigen Streitfall handeln würde, wenn er bei den Gerichten anhängig gemacht worden wäre. Die vom Belgischen Staat angegebenen Zahlen müßten also wahrscheinlich um die Hälfte verringert werden.

Die Behauptung, ein bestimmter Rechtsbereich weise zu viele Streitfälle auf, als daß man die Gerichte damit befassen könnte, sei das schlechteste Argument, das man sich vorstellen könne. Es habe weder die Schaffung der Arbeitsgerichte noch die Annahme der Gesetze vom 10. Juli und vom 8. August 1997 über die Reform des Konkurses und des gerichtlichen Vergleichs verhindert.

Der Gesetzesentwurf über die Gerichtsorganisation im Steuerwesen sehe im übrigen in Artikel 9 die Ernennung von neun zusätzlichen Magistraten am Gericht erster Instanz in Brüssel, sechs in Antwerpen, drei in Mons, vier in Gent und sechs in Lüttich vor.

A.58. Der Vergleich mit anderen Ländern, insbesondere Frankreich, sei unangebracht. Die Streitverfahren im Steuerwesen seien dort in einer Weise organisiert, die der französische Kassationshof streng beanstandete.

A.59. Das aus der Langwierigkeit und den höheren Kosten des Gerichtsverfahrens abgeleitete Argument sei nicht relevant. Es sei keineswegs bewiesen, daß die Dauer eines Verfahrens vor dem Gericht erster Instanz notwendigerweise länger sei als vor dem Steuereinsamler, zumal die Parteien im ersteren Fall über die Mittel verfügten, die ihnen durch die Artikel 747 und 751 des Gerichtsgesetzbuches zugestanden würden, wogegen keinerlei Möglichkeit bestehe, den Direktor zu zwingen, innerhalb einer angemessenen Frist sein Urteil zu fällen.

A.60. Im Gegensatz zu der Behauptung des Belgischen Staates würden die Artikel 144 und 145 der Verfassung keinen Unterschied zwischen den Beschwerden im Bereich der direkten Steuern und denjenigen, die sich auf « andere subjektive politische Rechte » bezögen, schaffen, sondern zwischen « Streitfällen über bürgerliche Rechte » (Artikel 144) und denjenigen, die « politische Rechte » zum Gegenstand hätten (Artikel 145).

Da die Verfassung diesbezüglich deutlich sei, rechtfertige sich eine Bezugnahme auf die Vorarbeiten nicht.

A.61. Selbst wenn man davon ausgehen würde, daß die Verfassung einen Behandlungsunterschied zwischen dem Bereich der direkten Steuern und demjenigen der anderen subjektiven politischen Rechte geschaffen hätte, habe sie dennoch keinen zwischen direkten Steuern und indirekten Steuern vorgenommen.

Selbst wenn die Verfassung einen Behandlungsunterschied zwischen Beschwerden bezüglich der beiden Steuerkategorien eingeführt hätte, indem sie präziserte, daß nur im ersteren Falle die Gerichte für die Streitfälle zuständig seien, vorbehaltlich der durch Gesetz festgelegten Ausnahmen, sei der Gesetzgeber dennoch nicht von der Pflicht entbunden, die Artikel 10 und 11 der Verfassung einzuhalten, wenn er deren Bestimmungen über Beschwerden im Steuerbereich umsetze. Das Gesetz müsse daher « Rechtsprechungsorgane » einsetzen, die - selbst wenn sie nicht dem Richterstand angehörten - nicht aus Beamten zusammengesetzt werden dürften, die Organe einer der Parteien seien.

In bezug auf den zweiten Teil

A.62. Die Prüfung der Rechtsprechung der Appellationshöfe zeige, daß diese unzählige Male veranlaßt seien, Direktorsentscheidungen wegen Verletzung des in Artikel 6 der Europäischen Konvention verankerten Grundsatzes für nichtig zu erklären. Es gebe keinerlei Gesetzestext, der es einem Direktor untersage, in einem Streitfall zu entscheiden, in den er persönlich verwickelt sei.

A.63. Die Möglichkeit der Direktoren, einem anderen Beamten eine Sache zu übertragen, regle das Problem nicht, da es sich um eine Möglichkeit handele, da der beauftragte Beamte ein Untergebener des Direktors sei, da nur schwerlich zu erkennen sei, wie die Direktoren vorgeben könnten, ihre Aufgabe der Vereinheitlichung der Rechtsprechung zu erfüllen, wenn dies nicht der Fall wäre, und da es schließlich keinen Sinn haben würde, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu gewähren, sich an die hierarchische Behörde zu wenden, wenn diese sich bemühe, einen Untergebenen zu beauftragen.

Schließlich sei die nachträgliche Berufung durch ein Verfahren, das die Gegenpartei selbst als « langwierig und kostspielig » bezeichne (und das sogar die Inanspruchnahme eines Rechtsanwaltes erfordere), nicht zufriedenstellend, wogegen im Bereich der indirekten Steuern die Möglichkeit der Ablehnung von vornherein vorgesehen sei.

- B -

B.1. Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, nachstehend EStGB 92 genannt, besagt:

« Der Steuerpflichtige kann gegen die Höhe der ihm auferlegten Besteuerung, einschließlich aller Zuschlagssteuern, Erhöhungen und Bußgelder, bei dem Steuereinsamler der Provinz oder der Region, in dessen Zuständigkeitsbereich die Besteuerung, die Erhöhung und das Bußgeld festgesetzt wurden, schriftlich Beschwerde einlegen. »

Artikel 371 besagt ferner, daß die Beschwerden begründet sein müssen, und gibt die Fristen an, innerhalb deren sie einzureichen sind.

Artikel 374 behandelt die Beweismittel, über die die Verwaltung verfügt, um die Beschwerde zu untersuchen, und erlaubt es dem Beschwerdeführer, angehört zu werden und alle Dokumente bezüglich der Beschwerde, die ihm nicht bekannt waren, ausgehändigt zu bekommen.

Artikel 375 sieht vor, daß der Steuereinsamler oder der von ihm beauftragte Beamte durch eine begründete Entscheidung urteilt, und er besagt ferner, daß es ihnen nicht gestattet ist, zusätzliche Steuern festzulegen oder eine als gerechtfertigt anerkannte Befreiung mit einer festgestellten Unzulänglichkeit der Besteuerung auszugleichen.

Artikel 377 besagt:

« Die Entscheidungen der Steuerdirektoren und der beauftragten Beamten, die aufgrund der Artikel 366, 367 und 376 getroffen werden, können Gegenstand einer Klage vor dem Appellationshof sein, in dessen Zuständigkeitsbereich sich das Büro befindet, in dem die Erhebung erfolgt ist oder erfolgen muß.

Der Beschwerdeführer kann dem Appellationshof Berufungsgründe unterbreiten, die weder in der Beschwerde dargelegt noch von Amts wegen durch den Direktor oder den von ihm beauftragten Beamten geprüft wurden, insofern sie einen Verstoß gegen das Gesetz oder eine Verletzung von bei Strafe der Nichtigkeit vorgeschriebenen Verfahrensformen geltend machen. »

In bezug auf den ersten Teil der Frage

B.2.1. Im ersten Teil der Frage legt der verweisende Richter Artikel 366 EStGB 92 in dem Sinne aus, daß er eine jurisdiktionelle Klage organisiert, die vor einem Organ der Verwaltung, deren Entscheidung angefochten wird, erhoben wird. Diese Bestimmung behandelt die Kategorie der Rechtsuchenden, die eine Beschwerde in bezug auf Einkommensteuern einreichen, anders als diejenigen, die in bezug auf andere politische Rechte entweder vor einer ordentlichen Gerichtsbarkeit oder vor einem Verwaltungsgericht, das kein Organ der betroffenen Verwaltung ist, eine Beschwerde einreichen. Der verweisende Richter stellt folglich die Frage, ob die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sind.

B.2.2. Die Garantien der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit sind unerlässlich für die Ausübung der Funktion des Rechtsprechens. Insofern der Steuerdirektor in eine hierarchische Struktur eingebunden ist, bei der es sich um die Verwaltung handelt, die eine Partei des Streitfalls ist, könnte er in den Augen des Steuerpflichtigen nicht solche Garantien bieten. Daraus ergibt sich, ohne daß zu prüfen ist, ob Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention anwendbar ist oder nicht, daß die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 in der Auslegung durch den verweisenden Richter gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen.

B.3.1. Artikel 366 EStGB 92 kann jedoch in dem Sinne ausgelegt werden, daß er beim Steuerdirektor die Möglichkeit einer Verwaltungsklage schafft, die im übrigen in der Sorge um eine gute Verwaltung mit ähnlichen Garantien verbunden ist, wie sie für jurisdiktionelle Klagen gelten. Insofern die Entscheidungen des Steuerdirektors vor dem Appellationshof angefochten werden können, ist es

aufgrund der Besonderheit des Steuerwesens nicht diskriminierend, vor dieser jurisdiktionellen Klage eine Verwaltungsphase vorzusehen.

B.3.2. Zwar verfügen die Rechtsuchenden in diesem Fall nur über einen einzigen Rechtszug, da die Kassationsklage, die sie gegen die Urteile des Appellationshofes einreichen können, keine Klage bei einer Gerichtsbarkeit mit voller Rechtsprechungsbefugnis ist.

Doch ihre Lage unterscheidet sich nicht von derjenigen der Rechtsuchenden, die in bezug auf andere politische Rechte nur über die Möglichkeit einer Klage beim Staatsrat gegen die ihnen zum Nachteil gereichende Verwaltungshandlung verfügen.

B.3.3. In dieser Auslegung verstoßen die Artikel 366 bis 377 EStGB 92 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

In bezug auf den zweiten Teil der Frage

B.4.1. Wenn Artikel 366 EStGB 92 in dem Sinne ausgelegt wird, daß er dem Steuereinsamler eine rechtsprechende Aufgabe anvertraut, muß dieser abgelehnt werden können.

B.4.2. Indem der Steuergesetzgeber darauf verzichtet hat, das Ablehnungsverfahren zu organisieren, so wie es durch die Artikel 828 bis 847 des Gerichtsgesetzbuches im Gerichtswesen geschieht, hat er es den Beschwerdeführern nicht ermöglicht, von ihrem Ablehnungsrecht Gebrauch zu machen. Er hat ihnen somit ohne zulässige Rechtfertigung die Ausübung eines Vorrechtes entzogen, das allen anderen Rechtsuchenden zusteht.

Die Berufung vor dem Appellationshof, die nur eine nachträgliche Kontrolle ermöglicht, ist nicht geeignet, dieser Diskriminierung auf zweckdienliche Weise abzuwehren.

B.4.3. In dieser Auslegung des Artikels 366 ist die präjudizielle Frage in ihrem zweiten Teil bejahend zu beantworten.

B.5.1. Wenn Artikel 366 in dem Sinne ausgelegt wird, daß er eine Verwaltungsklage organisiert,

finden die Regeln über die Ablehnung der Richter als solche nicht Anwendung auf den Steuereinschätzer.

B.5.2. In dieser Auslegung ist die präjudizielle Frage in ihrem zweiten Teil verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

1. In der Auslegung, der zufolge Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 dem Steuerdirektor eine rechtsprechende Aufgabe zuteilt, verstoßen die Artikel 366 bis 377 dieses Gesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

a) indem sie einer Behörde, die nicht die Garantien der Unabhängigkeit und objektiven Unparteilichkeit aufweist, eine rechtsprechende Aufgabe zuteilen,

b) indem sie kein Ablehnungsverfahren vorsehen.

2. In der Auslegung, der zufolge Artikel 366 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 eine Verwaltungsklage vor einer Verwaltungsbehörde einführt, verstoßen die Artikel 366 bis 377 dieses Gesetzbuches nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 10. Juni 1998, in Abwesenheit des gesetzmäßig verhinderten Richters M. Bossuyt und des letzternannten Richters der zahlreichsten Sprachgruppe R. Henneuse, der sich enthalten mußte.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) M. Melchior