

Geschäftsverzeichnissnr. 2930
Urteil Nr. 214/2004 vom 21. Dezember 2004

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 263 § 1 Nr. 3 und § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 358 § 1 Nr. 3 und § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), gestellt vom Gericht erster Instanz Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 11. Februar 2004 in Sachen H. Dubois und A. Van Brabant gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 19. Februar 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Gent folgende präjudizielle Frage gestellt :

« Verstoßen die in Artikel 263 § 1 Nr. 3 und § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 358 § 1 Nr. 3 und § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) enthaltenen Rechtsvorschriften gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, wenn sie dahingehend ausgelegt werden, daß sie es der Verwaltung erlauben, die gesetzliche Vermutung als Beweismittel im Sinne von Artikel 341 des EStGB 1992 auf Fakten anzuwenden, die durch eine gerichtliche Klage ans Licht gebracht werden, wodurch dem Steuerpflichtigen die Beweislast auferlegt wird, und zwar außerhalb der in Artikel 259 des EStGB 1964 (Artikel 354 des EStGB 1992) vorgesehenen Fristen und ohne jedes Anzeichen von betrügerischer Absicht oder Schädigungsabsicht? »

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Der verweisende Richter fragt den Hof, ob Artikel 263 § 1 Nr. 3 und § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 358 § 1 Nr. 3 und § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gegen den Verfassungsgrundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoße, indem diese Bestimmungen es der Verwaltung erlaubten, die gesetzliche Vermutung als Beweismittel auf Fakten anzuwenden, die durch eine gerichtliche Klage ans Licht gebracht worden seien, so daß dem Steuerpflichtigen die Beweislast auferlegt werde, und zwar außerhalb der in Artikel 259 des EStGB 1964 (Artikel 354 des EStGB 1992) vorgesehenen Frist und ohne jegliches Anzeichen von betrügerischer Absicht oder Schädigungsabsicht.

Aus der Formulierung der präjudiziellen Frage ist abzuleiten, daß sie sich auf den Vergleich der Steuerpflichtigen, deren Veranlagung aufgrund von Artikel 263 § 1 Nr. 3 des EStGB 1964 festgelegt wurde, mit den Steuerpflichtigen, deren Veranlagung aufgrund von Artikel 259 des

EStGB 1964 festgelegt wurde, bezieht dies unter Berücksichtigung der Anwendungsbedingungen beider Bestimmungen.

B.2. Die fraglichen Bestimmungen besagen:

« Art. 263. § 1. Die Steuer oder die Zusatzsteuer kann festgelegt werden, selbst nachdem die in Artikel 259 festgelegte Frist abgelaufen ist, wenn:

[...]

3. eine gerichtliche Klage zeigt, daß besteuerbare Einkünfte nicht in einem der fünf Jahre vor dem Jahr, in dem die Klage eingereicht wurde, deklariert wurden;

[...]

§ 2. In diesen Fällen muß die Steuer oder die Zusatzsteuer festgelegt werden innerhalb von zwölf Monaten ab dem Datum:

[...]

3. an dem gegen die Entscheidung über die in § 1 Nr. 3 erwähnte gerichtliche Klage kein Einspruch oder keine Berufung mehr eingereicht werden kann;

[...]. »

« Art. 259. Bei nicht erfolgter Erklärung, bei verspäteter Vorlage der Erklärung oder in dem Fall, wo die geschuldete Steuer höher ist als die Steuer bezüglich der besteuerbaren Einkünfte und der anderen Angaben in den hierzu vorgesehenen Rubriken eines Erklärungsformulars, das die Anforderungen hinsichtlich der Form und der Frist erfüllt, die entweder durch die Artikel 214 bis 218 oder durch in Ausführung von Artikel 220 angenommene Bestimmungen festgelegt wurden, kann die Steuer oder die Zusatzsteuer in Abweichung von Artikel 264 während drei Jahren ab dem 1. Januar des Jahres festgelegt werden, nach dem das Veranlagungsjahr, für das die Steuer geschuldet ist, benannt wird.

Diese Frist wird um zwei Jahre verlängert im Falle eines Verstoßes gegen die Bestimmungen dieses Gesetzbuches oder gegen in Ausführung desselben ergangenen Erlasse, wenn eine betrügerische Absicht oder eine Schädigungsabsicht vorliegt.

Der Immobilienvorabzug kann ebenfalls innerhalb der in den beiden vorstehenden Absätzen genannten Frist festgelegt werden.

Wenn der Steuerpflichtige innerhalb der in Absatz 1 vorgesehenen Frist von drei Jahren gemäß den Artikeln 267 bis 274 eine Beschwerde eingereicht hat, wird diese Frist um einen Zeitraum verlängert, der der Zeit entspricht, die zwischen dem Datum des Einreichens der Beschwerde und demjenigen der Entscheidung des Direktors oder des beauftragten Beamten abgelaufen ist, ohne daß diese Verlängerung mehr als zwölf Monate betragen darf. »

B.3. Der Behandlungsunterschied zwischen beiden Kategorien von Steuerpflichtigen beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich den spezifischen Umständen, unter denen eine Steuer oder eine Zusatzsteuer festgelegt werden kann. Das besondere Verfahren, das in Artikel 263 § 1 Nr. 3 des EStGB 1964 vorgesehen ist, ist nur möglich, wenn eine gerichtliche Klage zeigt, daß besteuerbare Einkünfte nicht deklariert wurden in einem der fünf Jahre vor dem Jahr, in dem die Klage eingereicht wurde, und dies ist ein ausreichend objektives Kriterium, um ein spezifisches Verfahren zu rechtfertigen.

B.4. Artikel 263 § 1 Nr. 3 des EStGB 1964, eingefügt durch Artikel 57 des Gesetzes vom 5. Januar 1976, fügt sich in den Rahmen einer Reihe von Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung ein.

Dabei wurde hervorgehoben, daß die Maßnahmen, die in den Gesetzentwurf zur Einführung der fraglichen Bestimmung vorgeschlagen werden, um eine gerechtere Verteilung der Steuerlast zu erreichen, wirkungslos bleiben, wenn die Steuerhinterziehung nicht intensiv bekämpft wird (*Parl. Dok.*, Senat, 1975-1976, Nr. 742/2, S. 9).

Die Schaffung der Möglichkeit einer Veranlagung oder einer zusätzlichen Veranlagung und die Eröffnung einer zusätzlichen Frist für ihre Festlegung sind sachdienliche Maßnahmen, um das Ziel zu erreichen. Angesichts der spezifischen Beschaffenheit der Maßnahme und ihrer Zielsetzung ist es im übrigen belanglos, ob die unterlassene Erklärung von Einkünften in betrügerischer Absicht oder mit Schädigungsabsicht erfolgt ist, da die Zielsetzung vor allem darin besteht, die hinterzogene Steuer, die durch eine gerichtliche Klage aufgedeckt wurde, noch festzulegen und einzufordern.

B.5. Die Maßnahme hat zweifellos weitreichende Folgen, da sie eine (zusätzliche) Veranlagung lange nach den in Artikel 259 vorgesehenen Fristen ermöglicht, selbst wenn besteuerbare Einkünfte sich aus einer gerichtlichen Klage ergeben, an der der Steuerpflichtige nicht notwendigerweise als Partei beteiligt war.

Solche Folgen können jedoch nicht als unverhältnismäßig angesehen werden, da die Bedingungen, denen die Anwendung von Artikel 263 § 1 Nr. 3 unterliegt, ausreichend streng sind. Eine Revision muß nämlich auf die Angaben begrenzt bleiben, die durch die gerichtliche

Klage ans Licht gelangt sind, so daß die (zusätzliche) Steuer, die aufgrund dieser Bestimmung erhoben werden kann, « sich ausschließlich auf die nicht deklarierten Einkünfte, die sich aus der gerichtlichen Klage ergeben, beziehen muß » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1975-1976, Nr. 680/10, S. 33). Dies bedeutet, daß die gerichtliche Klage das Bestehen der nicht deklarierten Einkünfte aufzeigen muß. Außerdem wurde erläutert (ebenda, S. 34), daß die Angaben, die sich aus der gerichtlichen Klage ergeben, zur Festlegung der (zusätzlichen) Veranlagung ausreichen müssen, ohne daß, wie der Ministerrat anführt, die Verwaltung diesbezüglich zusätzliche Untersuchungsmaßnahmen durchführen kann. Schließlich kann der Steuerpflichtige immer den Gegenbeweis der in Anwendung der fraglichen Bestimmung durch die Verwaltung angeführten steuerbaren Einkünfte erbringen.

B.6. Hierbei ist nicht *a priori* auszuschließen, daß die Angaben, die durch die gerichtliche Klage ans Licht gekommen sind, gleichzeitig das Anzeichen oder Indiz im Sinne von Artikel 247 des EStGB 1964 ergeben, aus denen ein höheres Maß an Wohlstand erkennbar ist als aus den deklarierten Einkünften und anhand deren folglich festgestellt werden kann, daß Einkünfte tatsächlich nicht deklariert wurden, weil beispielsweise der Steuerpflichtige die Herkunft von Kapitalien nicht gemäß dem Gesetz nachweisen kann (*Parl. Dok.*, Kammer, 1975-1976, Nr. 680/10, S. 34).

Es obliegt jedoch dem Tatrichter, die Beweiskraft der Anzeichen und Indizien zu beurteilen, unter Berücksichtigung einerseits der Bedingungen, unter denen Artikel 247 des EStGB 1964 angewandt werden kann, und andererseits der faktischen Umstände der bei ihm anhängig gemachten Streitsache. Eine solche Maßnahme kann folglich nicht als unverhältnismäßig angesehen werden.

B.7. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 263 § 1 Nr. 3 und § 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 21. Dezember 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts