

Geschäftsverzeichnissnr. 4702
Urteil Nr. 199/2009 vom 17. Dezember 2009

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Juli 2008 « zur Bestätigung der Festlegung bestimmter Gemeindezuschlagsteuern und der Agglomerationszuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen für jedes der Steuerjahre 2001 bis 2007 und zur Abänderung von Artikel 468 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ab dem Steuerjahr 2009 », gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden P. Martens und M. Bossuyt, und den Richtern M. Melchior, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden P. Martens,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 5. Mai 2009 in Sachen Marie Thonnard und André Fraikin gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 11. Mai 2009 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat Gericht erster Instanz Lüttich folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Juli 2008 zur Bestätigung der Festlegung bestimmter Gemeindegzuschlagsteuern und der Agglomerationszuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen für jedes der Steuerjahre 2001 bis 2007 und zur Abänderung von Artikel 468 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ab dem Steuerjahr 2009 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 8. August 2008) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem Grundsatz des Anrechts auf eine geordnete Rechtspflege, gewährleistet durch Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention sowie durch die Artikel 13, 144, 146 und 159 der Verfassung, und dem Schutz des Eigentumsrechts, gewährleistet durch Artikel 16 der Verfassung sowie durch Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern dieses Gesetz

- die Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen beeinträchtigt, die davon ausgehen konnten, dass die Gemeindegzuschlagsteuern auf die Steuer der natürlichen Personen, die verbindlich geworden sind kraft einer verspätet, das heißt nach dem 31. Dezember des Jahres, das mit dem Besteuerungszeitraum übereinstimmt, angenommenen Verordnung, gesetzwidrig waren, unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes in Bezug auf die Rückwirkung (siehe insbesondere das Urteil Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004) und des Urteils des Kassationshofes vom 14. März 2008, ohne dass der Gesetzgeber außerordentliche Umstände, die die Rückwirkung des Gesetzes rechtfertigen könnten, anführen kann;

- das Recht auf eine geordnete Rechtspflege und das Eigentumsrecht beeinträchtigt, indem den Rechtsuchenden, die zum Zeitpunkt der Annahme des Gesetzes vom 24. Juni 2008 bereits ein Verfahren gegen den Staat eingeleitet hatten, für das noch keine rechtskräftige Entscheidung vorliegt, eine Gerichtsbarkeitsgarantie versagt wird, da das Auftreten des Gesetzgebers dazu führt, dass der Ausgang der eingeleiteten Gerichtsverfahren zugunsten des Staates beeinflusst wird oder dass das Gericht daran gehindert wird, sich zur Rechtsfrage bezüglich der Gesetzmäßigkeit der Steuerverordnung zu äußern, ohne dass im vorliegenden Fall außerordentliche Umstände, die die Rückwirkung des Gesetzes rechtfertigen könnten, angeführt werden können;

- einen nicht vernünftig gerechtfertigten Behandlungsunterschied einführt zwischen einem Steuerpflichtigen, der vor Gericht die Gesetzmäßigkeit einer verspätet angenommenen Gemeindeverordnung bestritten hat und obsiegte, und dabei die Gemeindegzuschlagsteuern erstattet bekommen hat, und einem Steuerpflichtigen, der für denselben Besteuerungszeitraum - das heißt zwischen den Steuerjahren 2001 und 2007 – infolge des neuen Gesetzes vor Gericht nicht länger einen Vollstreckungstitel zur Erstattung der Gemeindegzuschlagsteuern bekommen kann? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Der Hof wird befragt zur Verfassungsmäßigkeit von Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Juli 2008 « zur Bestätigung der Festlegung bestimmter Gemeindezuschlagsteuern und der Agglomerationszuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen für jedes der Steuerjahre 2001 bis 2007 und zur Abänderung von Artikel 468 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ab dem Steuerjahr 2009 ».

Dieser Artikel bestimmt:

« Für die Anwendung der Artikel 465 und folgende des Einkommensteuergesetzbuches 1992 wird ab dem Datum des Inkrafttretens des vorliegenden Gesetzes bei der Festlegung der Steuer der natürlichen Personen für jedes der Steuerjahre 2001 bis 2007 die Gemeindezuschlagsteuer und die Agglomerationszuschlagsteuer berücksichtigt, die spätestens am 31. Dezember des Jahres, dessen Jahreszahl das vorerwähnte Steuerjahr bestimmt, so wie in Artikel 359 desselben Gesetzbuches definiert, für verbindlich erklärt wurden.

Die Gemeindezuschlagsteuern und die Agglomerationszuschlagsteuer, die in den Veranlagungen zur Steuer der natürlichen Personen aufgenommen sind, die vor dem Datum des Inkrafttretens des vorliegenden Gesetzes für jedes der Steuerjahre 2001 bis 2007 festgelegt wurden und die die Gemeindezuschlagsteuer und die Agglomerationszuschlagsteuer berücksichtigt haben, die im Laufe des Jahres, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, für verbindlich erklärt wurden, werden bestätigt, insofern diese Zuschlagsteuern Gegenstand einer Streitsache sind oder noch sein können gestützt auf einen Beschwerdegrund, durch den die rückwirkende Kraft der vorerwähnten Steuern aus dem Grund geltend gemacht wird, dass sie im Laufe des Jahres, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, für verbindlich erklärt wurden.

Unter Gemeindezuschlagsteuer und Agglomerationszuschlagsteuer sind die Steuern zu verstehen, deren Satz, der für jedes der Steuerjahre 2001 bis 2007 anwendbar ist, in den pro Region erstellten Tabellen, die die Anlage zu vorliegendem Gesetz bilden, dem Namen der Gemeinde oder Agglomeration des Königreichs gegenübersteht ».

B.2.1. Der vorlegende Richter bittet den Hof, die Verfassungsmäßigkeit von Artikel 2 in drei Punkten zu prüfen:

(a) Stellt die gesetzgeberische Bestätigung von Gemeindezuschlagsteuern, die aufgrund von verspätet angenommenen Verordnungen eingetrieben worden sind, wegen ihrer Rückwirkung eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung des Rechtes auf Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen

dar, die davon ausgehen konnten, dass die Zuschlagsteuern als ungesetzlich angesehen würden aufgrund der Rechtsprechung des Hofes und des Urteils des Kassationshofes vom 14. März 2008?

b) Stellt dieselbe Bestätigung eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung des Rechtes auf eine geordnete Rechtspflege und des Eigentumsrechts der Steuerpflichtigen dar, die die genannten Zuschlagsteuern gerichtlich angefochten haben, indem der fragliche Artikel 2 den Richter daran hindert, sich zur Gesetzmäßigkeit dieser Zuschlagsteuern zu äußern?

c) Besteht ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, die die Gesetzmäßigkeit der aufgrund einer verspätet angenommenen Steuerverordnung eingetribenen Zuschlagsteuern gerichtlich angefochten haben und diese Zuschlagsteuern erstattet bekommen haben, und den Steuerpflichtigen, die dieses Recht verlieren aufgrund von Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Juli 2008?

Die Normen, bezüglich deren der vorlegende Richter den Hof bittet, seine Prüfung vorzunehmen, sind « die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem Grundsatz des Anrechts auf eine geordnete Rechtspflege, gewährleistet durch Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention sowie durch die Artikel 13, 144, 146 und 159 der Verfassung, und dem Schutz des Eigentumsrechts, gewährleistet durch Artikel 16 der Verfassung sowie durch Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention ».

B.2.2. Aus der präjudiziellen Frage geht hervor, dass nur Absatz 2 von Artikel 2 zur Debatte steht.

In Bezug auf die Einrede der Wallonischen Regierung

B.3.1. Die Wallonische Regierung ficht die Sachdienlichkeit des zweiten Teils der präjudiziellen Frage an. Nach Auffassung dieser Partei betreffe er den Fall eines Eingreifens des Gesetzgebers in laufende Gerichtsverfahren, was nicht zutreffe; das Gesetz vom 24. Juli 2008 sei in Kraft getreten, bevor die klagenden Parteien ihre Klage beim Gericht erster Instanz Lüttich am

15. September 2008 eingereicht hätten. Daher erfordere der zweite Teil der präjudiziellen Frage keine Antwort.

B.3.2. Es obliegt dem Richter, der eine präjudizielle Frage stellt, zu beurteilen, ob die Antwort auf diese Frage sachdienlich ist für die Lösung der Streitsache, über die er befinden muss. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Hof beschließen, dass die Frage keine Antwort erfordert.

Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Juli 2008 hat zur Folge, dass der Gemeindegewerbesteuer, die durch die Steuerpflichtigen, die den vorlegenden Richter befasst haben, angefochten wird, Gesetzeskraft verliehen wird; er deckt die Ungesetzlichkeit der Steuer und macht somit « die Beschwerde bezüglich der Rückwirkung gegenstandslos », die durch die Rechtsmittel gegen diese ungesetzliche Steuer erhoben worden ist (*Parl. Dok.*, Kammer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, SS. 6 und 8). Durch ihre Rückwirkung hindert die fragliche Bestimmung somit den vorlegenden Richter daran, die Ungesetzlichkeit der strittigen Steuer festzustellen. Die Antwort auf die Frage des vorlegenden Richters ist nicht eindeutig unsachdienlich zur Lösung der ihm unterbreiteten Streitsache.

Der Hof stellt außerdem fest, dass aus der präjudiziellen Frage hervorgeht, dass die klagenden Parteien vor dem vorlegenden Richter ihren Widerspruch bei dem Regionaldirektor der Steuern - wobei dieser Widerspruch vor der Befassung des ordentlichen Richters ausgeübt werden musste - am 18. April 2008, also vor dem Annahme des Gesetzes vom 24. Juli 2008, eingereicht haben.

B.3.3. Die Einrede wird abgewiesen.

In Bezug auf die ersten zwei Teile der präjudiziellen Frage

B.4. Der Hof hat, nachdem er mit einer Klage auf Nichtigkeitserklärung der fraglichen Bestimmung befasst worden war, in seinem Urteil Nr. 186/2009 vom 26. November 2009 entschieden:

« B.8. [...] Die mit der angefochtenen Bestimmung vorgenommene Bestätigung bezweckt, der durch die Steuerpflichtigen der ersten Kategorie angefochtenen Gemeindezuschlagsteuer am Tag ihres Inkrafttretens Gesetzeskraft zu verleihen. Sie deckt die Ungesetzlichkeit der Steuer und macht also ‘die Beschwerde bezüglich der Rückwirkung gegenstandslos’, die durch die Rechtsmittel gegen diese ungesetzliche Steuer erhoben worden ist (*Parl. Dok.*, Kammer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, SS. 6 und 8).

Durch ihre rückwirkende Tragweite hindert die angefochtene Bestimmung also die Steuerpflichtigen der ersten Kategorie daran, von der befassten Beschwerdeinstanz eine Feststellung der Ungesetzlichkeit der beanstandeten Steuer zu erreichen.

B.9.1. Die Rückwirkung einer Gesetzesbestimmung ist nur gerechtfertigt, wenn sie unerlässlich ist für die Verwirklichung einer gemeinnützigen Zielsetzung.

Wenn darüber hinaus deutlich wird, dass diese Rückwirkung dazu dient, den Ausgang eines Gerichtsverfahrens in einem bestimmten Sinne zu beeinflussen oder die Gerichte daran zu hindern, sich zu einer Rechtsfrage zu äußern, erfordert es die Beschaffenheit des betreffenden Grundsatzes, dass außergewöhnliche Umstände oder zwingende Gründe allgemeinen Interesses eine Rechtfertigung für das Eingreifen des Gesetzgebers liefern, das zum Nachteil einer Kategorie von Bürgern gegen diese allen gebotenen gerichtlichen Garantien verstößt.

B.9.2.1. Artikel 2 des Zivilgesetzbuches bestimmt:

‘ Das Gesetz bestimmt nur für die Zukunft; es hat keine rückwirkende Kraft ’.

Diese Bestimmung spricht dagegen, dass auf der Grundlage von Artikel 465 des Einkommenssteuergesetzbuches 1992 eine Gemeindeverordnung mit rückwirkender Kraft angenommen wird.

B.9.2.2. Die Rechtsprechung des Kassationshofes hat die Gemeinden möglicherweise lange in dem Glauben gelassen, dass eine Verordnung, mit der für ein bestimmtes Steuerjahr der Satz der Zuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen festgelegt wird, ohne gegen das Verbot der Annahme einer rückwirkenden Gemeindeverordnung zu verstoßen, in Kraft treten konnte, obwohl der diesem Steuerjahr entsprechende Besteuerungszeitraum - das heißt der Zeitraum, in dem die Einkünfte erworben wurden, die als Besteuerungsgrundlage für diese Steuer dienen - bereits abgelaufen war (Kass., 29. Juni 1998, *Pas.*, 1998, I., Nr. 349; Kass., 8. Juni 2006, A.L. Nr. F.03.0054.N).

Viele Gemeinden haben daher für die Steuerjahre 2001 bis 2007 eine Verordnung zur Festsetzung des Satzes der besagten Steuer angenommen, obwohl der entsprechende Besteuerungszeitraum bereits abgelaufen war (*Parl. Dok.*, Kammer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, S. 4). Dies gilt insbesondere für die Steuern, deren Gesetzlichkeit durch die klagenden Parteien angefochten wird.

Der Kassationshof hat diesbezüglich eine Umkehr der Rechtsprechung herbeigeführt, indem er erklärte, dass die Steuerschuld bezüglich einer Zuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen endgültig entsteht, wenn der Besteuerungszeitraum für diese Steuer abläuft (Kass., 14. März 2008, *Pas.*, 2008, Nr. 184; Kass., 14. März 2008, A.L. Nr. F.07.0068.F; siehe auch Urteil des Hofes Nr. 115/2000 vom 16. November 2000, B.7.1). Daraus ergibt sich, dass der vorerwähnte Artikel 2 des Zivilgesetzbuches die Gemeindeverordnungen zur Festsetzung des

Satzes einer solchen Steuer für ein bestimmtes Steuerjahr, die in Kraft getreten sind, als der diesem Steuerjahr entsprechende Besteuerungszeitraum bereits abgelaufen war, ungesetzlich macht.

B.9.2.3. Unter diesen Umständen soll durch die angefochtene Bestimmung vermieden werden, dass zahlreichen Gemeinden ‘in eine schwierige Finanzlage’ gelangen, die ‘ihren Haushalt und ihre Fähigkeit, die Kontinuität ihrer Arbeit zu sichern, gefährdet’ wegen der Verpflichtung, die ungesetzlichen Zuschlagsteuern auf die Steuer der natürlichen Personen zurückzuzahlen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, SS. 4-5).

Durch die angefochtene Bestimmung soll auch verhindert werden, dass in den betroffenen Gemeinden diskriminierende Situationen zum Nachteil der Steuerpflichtigen entstehen, die nicht die notwendigen Schritte unternommen haben oder unternehmen konnten, um die Nichtigerklärung ihrer Veranlagung bezüglich einer solchen Gemeindezuschlagsteuer zu erreichen, die jedoch ebenso wie die Steuerpflichtigen, die eine Rückzahlung dieser Veranlagung infolge ihrer Nichtigerklärung erhalten haben oder werden erhalten können, verpflichtet sein werden, die Last einer etwaigen späteren Erhöhung der besagten Steuer zum Ausgleich des Einnahmeverlustes infolge der besagten Rückzahlung oder gar die Folgen einer Kürzung der öffentlichen Ausgaben der Gemeinde zu ertragen. Durch die Annahme der angefochtenen Bestimmung wünscht der Gesetzgeber insbesondere zu vermeiden, dass ‘eine sehr geringe Zahl von betroffenen Steuerpflichtigen - die am besten informierten oder beratenen -, die noch die Rückzahlung ihrer Gemeindezuschlagsteuer erhalten können’ bevorzugt würden (ebenda, DOC 52-1276/001, S. 6; ebenda, DOC 52-1276/002, S. 6; *Ausf. Ber.*, Kammer, 10. Juli 2008, SS. 5, 8 und 9).

B.9.2.4. Die angefochtene Bestimmung ändert nicht den Satz der durch sie bestätigten Zuschlagsteuern.

B.9.3. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die rückwirkende angefochtene Bestimmung unerlässlich ist für die Verwirklichung eines gemeinnützigen Ziels, dass sie auf außergewöhnlichen Umständen beruht und dass sie zwingenden Gründen allgemeinen Interesses entspricht ».

B.5. Hinsichtlich der etwaigen Beeinträchtigung des durch Artikel 16 der Verfassung sowie durch Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleisteten Eigentumsrechts erkannte der Hof im selben Urteil Nr. 186/2009:

« B.10.2. Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

‘Jede natürliche oder juristische Person hat ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen.

Die vorstehenden Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums

im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält '.

B.10.3. In der Annahme, die zurückgeforderten Steuerbeträge würden für die klagenden Parteien Forderungen im gleichen Wert wie Eigentum im Sinne von Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention darstellen, wäre das Eingreifen des Gesetzgebers in diese Forderungsrechte durch die Umstände und Gründe, wie sie in B.9.3 dargelegt wurden, gerechtfertigt ».

B.6. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die ersten zwei Teile der präjudiziellen Frage verneinend zu beantworten sind.

In Bezug auf den dritten Teil der präjudiziellen Frage

B.7. Der Hof wird gefragt, ob ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen eingeführt werde, die vor Gericht die Gesetzmäßigkeit von Zuschlagsteuern auf der Grundlage einer verspäteten Steuerverordnung angefochten und die Rückzahlung dieser Zuschlagsteuern erhalten hätten, und denjenigen, die dieses Recht durch die Wirkung von Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Juli 2008 verloren hätten.

B.8. Selbst wenn der Gesetzgeber rückwirkend auftritt und diese Rückwirkung gerechtfertigt ist, darf er gerichtliche Entscheidungen, die endgültig geworden sind, nicht in Frage stellen, da er sonst einen der wesentlichen Grundsätze des Rechtsstaates missachten würde. Er konnte daher die fragliche Bestimmung nicht auf diejenigen zur Anwendung bringen, die in Ausführung einer gerichtlichen Entscheidung die Rückzahlung der Zuschlagsteuern erhalten haben.

B.9. Da der in B.7 beschriebene Behandlungsunterschied gerechtfertigt ist, ist der dritte Teil der präjudiziellen Frage verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Juli 2008 « zur Bestätigung der Festlegung bestimmter Gemeindegzuschlagsteuern und der Agglomerationszuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen für jedes der Steuerjahre 2001 bis 2007 und zur Abänderung von Artikel 468 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ab dem Steuerjahr 2009 » verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 13, 144, 146 und 159 der Verfassung, mit der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit dem ersten Zusatzprotokoll zu dieser Konvention.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 17. Dezember 2009.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) P. Martens