

Geschäftsverzeichnismrn. 4692 und 4718
Urteil Nr. 66/2010 vom 2. Juni 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 346 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Antwerpen und vom Gericht erster Instanz Löwen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und M. Melchior, den Richtern R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels und T. Merckx-Van Goey, und dem emeritierten Vorsitzenden P. Martens gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

a. In seinem Urteil vom 21. April 2009 in Sachen der « Spillemaeckers » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 28. April 2009 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 346 Absatz 3 des EStGB 1992, in Verbindung mit den Artikeln 32 und 52 des Gerichtsgesetzbuches und den Urteilen des damaligen Schiedshofes – nunmehr Verfassungsgerichtshof - Nrn. 170/2003, 166/2005, 34/2006, 43/2006, 85/2007, 123/2007 und 38/2008, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, Artikel 4 Absatz 1 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte und Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem er die Beantwortungsfrist am Tag nach dem Versand des Berichtigungsbescheids einsetzen lässt, während vom Steuerpflichtigen erwartet wird, dass er der Steuerverwaltung seine Antwort auf diesen Bescheid innerhalb einer Frist von einem Monat übermittelt hat? ».

b. In seinem Urteil vom 8. Mai 2009 in Sachen Mark Debraekeleer gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 29. Mai 2009 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Löwen folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 346 Absatz 3 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er die Beantwortungsfrist, über die der Steuerpflichtige verfügt, zum Zeitpunkt der Versendung des Berichtigungsbescheids einsetzen lässt? »

Werden somit die Rechte der Verteidigung des Steuerpflichtigen nicht in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt, und beinhaltet dies keine ungerechtfertigte Diskriminierung dem Steuerpflichtigen gegenüber, der einen Steuerbescheid erhält und für den die Widerspruchsfrist erst an dem Tag einsetzt, an dem der Adressat aller Wahrscheinlichkeit nach davon Kenntnis erlangen konnte, das heißt am dritten Werktag nach demjenigen, an dem der Steuerbescheid bei der Post aufgegeben wurde, es sei denn, der Adressat beweist das Gegenteil? ».

Diese unter den Nummern 4692 und 4718 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) bestimmt:

« Ist die Verwaltung der Ansicht, dass sie Einkünfte und andere Angaben berichtigen muss, die der Steuerpflichtige entweder in einer Erklärung angegeben hat, die die Bedingungen in Bezug auf Form und Fristen erfüllt, die in den Artikeln 307 bis 311 oder in den Bestimmungen zur Ausführung von Artikel 312 vorgesehen sind, oder die er schriftlich bestätigt hat, teilt sie ihm per Einschreibebrief die Einkünfte und anderen Angaben mit, durch die sie die angegebenen oder schriftlich bestätigten Einkünfte beziehungsweise Angaben zu ersetzen beabsichtigt, wobei sie die Gründe angibt, die ihrer Ansicht nach die Berichtigung rechtfertigen.

Greift die Verwaltung auf das in Artikel 342 § 1 Absatz 1 erwähnte Beweismittel zurück, teilt sie auf dieselbe Weise den Betrag der Gewinne oder Profite von drei ähnlichen Steuerpflichtigen mit und die Angaben, die notwendig sind, um den Betrag der Gewinne oder Profite des betreffenden Steuerpflichtigen proportional festzulegen.

Der Steuerpflichtige kann innerhalb einer Frist von einem Monat nach Versendung dieser Mitteilung seine Bemerkungen schriftlich einreichen; diese Frist kann aus rechtmäßigen Gründen verlängert werden; die Steuer darf nicht vor Ablauf dieser eventuell verlängerten Frist festgelegt werden, außer wenn der Steuerpflichtige der Berichtigung seiner Erklärung schriftlich zugestimmt hat oder wenn die Rechte der Staatskasse aufgrund einer anderen Ursache als dem Ablauf der Veranlagungsfrist gefährdet sind.

Vorhergehende Absätze sind ebenfalls auf Einkünfte und andere Angaben anwendbar, die in dem in Artikel 306 erwähnten Veranlagungsvorschlag angegeben sind, wenn entweder dieser Veranlagungsvorschlag, ergänzt um die Angaben, die der Steuerpflichtige innerhalb der in Artikel 306 § 3 erwähnten Frist übermittelt hat, unrichtig oder unvollständig ist oder wenn die Verwaltung mit den Bemerkungen, die der Steuerpflichtige ihr innerhalb der in Artikel 306 § 3 erwähnten Frist mitgeteilt hat, nicht einverstanden ist.

Spätestens an dem Tag, an dem die Steuer festgelegt wird, teilt die Verwaltung dem Steuerpflichtigen per Einschreibebrief die Bemerkungen mit, die er gemäß Absatz 3 des vorliegenden Artikels gemacht hat und die sie nicht berücksichtigt hat, wobei sie die Gründe angibt, die ihren Beschluss rechtfertigen ».

B.2.1. Der vorliegende Richter in der Rechtssache Nr. 4718 fragt, ob Artikel 346 Absatz 3 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, insofern die Frist, über die Steuerpflichtige verfügten, um ihre Anmerkungen zu dem durch die Steuerverwaltung zugesandten Berichtigungsbescheid schriftlich einzureichen, am Tag nach dem Versand dieses Bescheids beginne.

B.2.2. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan in der Rechtssache Nr. 4692 befragt den Hof zur Vereinbarkeit derselben Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, mit Artikel 14 Absatz 1 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte und mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

Die Frage läuft darauf hinaus, dass der Hof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit diesen Verfassungsartikeln in Verbindung mit den vorerwähnten Vertragsbestimmungen befragt wird.

B.2.3. Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention ist hinsichtlich seines zivilrechtlichen Aspektes nicht auf Steuerverfahren anwendbar (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini* gegen Italien; 23. Februar 2006, *Stère* gegen Rumänien; 3. August 2006, *Stîngaciu und Tudor* gegen Rumänien; 14. April 2009, *S.C. Gherpadul* gegen Rumänien; 23. Juli 2009, *Joubert* gegen Frankreich; 6. Oktober 2009, *Poniatowski* gegen Frankreich). Folglich braucht der Hof seine Prüfung nicht auf diese Bestimmung auszudehnen.

B.3. Mit den beiden präjudiziellen Fragen wird der Hof gebeten, die Situation von Steuerpflichtigen, die einen Berichtigungsbescheid erhalten und die in Anwendung der fraglichen Bestimmung über eine Antwortfrist von einem Monat ab dem Tag nach dem Versand dieses Bescheids verfügen, mit der Situation der Steuerpflichtigen zu vergleichen, die einen Steuerbescheid erhalten und einen Widerspruch einlegen möchten.

B.4.1. Die Situation der Steuerpflichtigen, die einen Widerspruch gegen einen Steuerbescheid einlegen, wird durch Artikel 371 des EStGB 1992 geregelt, der bestimmt:

« Widersprüche müssen mit Gründen versehen sein und zur Vermeidung des Verfalls innerhalb einer Frist von sechs Monaten ab dem Datum der Versendung des Steuerbescheids, auf dem die Widerspruchsfrist vermerkt ist, oder des Veranlagungsbescheids oder ab dem Datum der Erhebung der Steuern auf andere Weise als per Heberolle eingereicht werden ».

B.4.2. In seinem Urteil Nr. 162/2007 vom 19. Dezember 2007 hat der Hof erkannt, dass Artikel 371 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstößt, insofern er bestimmt, dass die Frist zum Einlegen eines Widerspruchs gegen einen Steuerbescheid ab dem

Versanddatum läuft, die auf dem Steuerbescheid vorkommt, auf dem die Widerspruchsfrist vermerkt ist:

«B.3. Wie der Hof bereits in den Urteilen Nrn. 170/2003, 166/2005, 34/2006, 43/2006, 85/2007 und 123/2007 festgestellt hat, ist es vernünftig gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber zur Vermeidung der Rechtsunsicherheit die Verfahrensfristen ab einem Datum laufen lässt, das nicht von der Handelsweise der Parteien abhängt. Die Wahl des Versanddatums des Steuerbescheids als Anfangszeitpunkt der Beschwerdefrist beschränkt jedoch auf unverhältnismäßige Weise das Recht der Verteidigung der Adressaten, da diese Fristen ab einem Zeitpunkt laufen, zu dem ihnen der Inhalt des Steuerbescheids noch nicht bekannt sein kann.

B.4. Das Ziel, Rechtsunsicherheit zu vermeiden, könnte ebenso gut erreicht werden, wenn diese Frist an dem Tag beginnen würde, an dem der Adressat aller Wahrscheinlichkeit nach davon Kenntnis hat nehmen können, das heißt der dritte Werktag nach demjenigen, an dem der Steuerbescheid der Post überreicht wurde, es sei denn, der Adressat beweist das Gegenteil (Artikel 53*bis* des Gerichtsgesetzbuches).

B.5. Insofern gemäß der fraglichen Bestimmung die Rechtsmittelfrist ab dem Datum des Versands, das auf dem Steuerbescheid angegeben ist, auf dem die Widerspruchsfrist vermerkt ist, läuft, beschränkt sie auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der Verteidigung der Steuerpflichtigen ».

B.5. Die fragliche Bestimmung wurde eingefügt als Artikel 251 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 durch Artikel 41 des Gesetzes vom 3. November 1976 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches. Aus den Vorarbeiten zu diesem Gesetz geht hervor, dass bezweckt wurde, das Verfahren zur Änderung der Erklärung zu verbessern, « um mehr Rechtssicherheit zu bieten, sowohl den Steuerpflichtigen als auch der Verwaltung » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1975-1976, Nr. 879/1, S. 2).

B.6.1. Der Hof hat bereits wiederholt in Urteilen erkannt, dass eine Bestimmung, wonach die Frist, über die eine Person verfügt, um eine gerichtliche Beschwerde (Urteil Nr. 170/2003 vom 17. Dezember 2003; Urteil Nr. 166/2005 vom 16. November 2005; Urteil Nr. 34/2006 vom 1. März 2006; Urteil Nr. 43/2006 vom 15. März 2006; Urteil Nr. 48/2006 vom 29. März 2006) oder eine administrative Beschwerde (Urteil Nr. 85/2007 vom 7. Juni 2007; Urteil Nr. 123/2007 vom 26. September 2007; Urteil Nr. 162/2007 vom 19. Dezember 2007; Urteil Nr. 178/2009 vom 12. November 2009) gegen eine Entscheidung einzureichen, zum Zeitpunkt des Versands dieser Entscheidung anfängt, nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist, insofern das Verteidigungsrecht des Adressaten auf unverhältnismäßige Weise eingeschränkt wird.

B.6.2. Die fragliche Bestimmung ist jedoch von den Bestimmungen zu unterscheiden, zu denen der Hof sich in den vorerwähnten Urteilen geäußert hat. Der Berichtigungsbescheid beinhaltet nämlich keine Entscheidung der Verwaltung, sondern ist der Ausgangspunkt von zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen beginnenden Verhandlungen im Hinblick auf die spätere Festsetzung des steuerbaren Einkommens. Wenn der Steuerpflichtige nicht innerhalb der in der fraglichen Bestimmung festgelegten Frist seine Anmerkungen gegen einen Berichtigungsbescheid einreicht, verliert er keinerlei Einspruchsmöglichkeit.

B.7. Außerdem ist im Gegensatz zur Widerspruchsfrist des vorerwähnten Artikels 371 des EStGB 1992 die Frist von einem Monat nach dem Versand des Berichtigungsbescheids, innerhalb deren der Steuerpflichtige seine Anmerkungen schriftlich einreichen kann, nicht « zur Vermeidung des Verfalls » festgelegt. Sie kann durch die Verwaltung aus « rechtmäßigen Gründen » verlängert werden. Schließlich ist die fragliche Bestimmung in dem Sinne auszulegen, dass der Antrag eines Steuerpflichtigen auf Verlängerung der Frist, in der er schriftliche Anmerkungen einreichen kann, ebenfalls beinhaltet, dass er nicht mit dem Berichtigungsbescheid einverstanden ist, so dass keine Veranlagung von Amts wegen durchgeführt werden kann, auch wenn die von ihm angeführten Gründe nicht angenommen werden sollten.

B.8. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Widerspruch gegen einen Steuerbescheid einlegt, sich nicht in der gleichen Situation befindet wie ein Steuerpflichtiger, der auf einen Berichtigungsbescheid antwortet; der Erstgenannte muss eine Frist einhalten, um sein Verteidigungsrecht zu wahren, weil ihm sonst eine gerichtliche Beschwerde entzogen wird; der Letztgenannte muss auf einen Berichtigungsbescheid antworten, der keine endgültige Entscheidung der Verwaltung beinhaltet, sondern den Ausgangspunkt für Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Festlegung des steuerbaren Einkommens darstellt. Dieser Unterschied kann es in der Regel rechtfertigen, dass die durch den Hof im Urteil Nr. 162/2007 angenommene Lösung nicht auf Fristen angewandt wird, die in Verwaltungsangelegenheiten gelten.

B.9. Dennoch bestimmt Artikel 346 Absatz 1 des EStGB 1992, dass der Berichtigungsbescheid « per Einschreibebrief » versandt wird, und Artikel 351 desselben Gesetzbuches legt spezifische Folgen fest, wenn der Steuerpflichtige nicht innerhalb der Frist von einem Monat geantwortet hat.

B.10. Artikel 351 des EStGB 1992 bestimmt:

« Die Verwaltung kann die Veranlagung von Amts wegen durchführen aufgrund des Betrags der steuerpflichtigen Einkünfte, die sie unter Berücksichtigung der ihr verfügbaren Angaben vermuten kann, in Fällen, in denen der Steuerpflichtige es unterlassen hat:

- innerhalb der in den Artikeln 307 bis 311 oder in den Bestimmungen zur Ausführung von Artikel 312 erwähnten Fristen eine Erklärung einzureichen,
- in der zu diesem Zweck bewilligten Frist den oder die Formfehler in seiner Erklärung zu beheben,
- die in Artikel 315 erwähnten Bücher, Unterlagen oder Register oder die in Artikel 315*bis* erwähnten Akten, Träger oder Daten vorzulegen,
- die aufgrund von Artikel 316 angefragten Auskünfte fristgerecht zu erteilen
- oder innerhalb der in Artikel 346 erwähnten Frist auf die dort erwähnte Mitteilung zu antworten.

Vor der Durchführung der Veranlagung von Amts wegen notifiziert die Verwaltung dem Steuerpflichtigen per Einschreibebrief die Gründe für die Anwendung dieses Verfahrens, den Betrag der Einkünfte und die anderen Angaben, auf denen die Veranlagung basieren wird, und die Weise, wie diese Einkünfte und Angaben bestimmt wurden.

Außer im letzten in Absatz 1 erwähnten Fall, außer wenn die Rechte der Staatskasse aufgrund einer anderen Ursache als dem Ablauf der Veranlagungsfristen gefährdet sind oder außer wenn es sich um Mobiliensteuervorabzug oder Berufssteuervorabzug handelt, erhält der Steuerpflichtige eine einmonatige Frist ab Versendung dieser Notifizierung, um seine Bemerkungen schriftlich geltend zu machen, und darf die Steuer nicht vor Ablauf dieser Frist festgelegt werden ».

B.11. Aufgrund dieser Bestimmung verfügt ein Steuerpflichtiger in allen Fällen, in denen die Verwaltung die Veranlagung von Amts wegen durchführen kann, über eine Frist von einem Monat ab dem Versand der Mitteilung der Gründe, warum sie diese Veranlagung anwendet, um seine Anmerkungen schriftlich einzureichen, außer in dem Fall, dass er nicht innerhalb der in Artikel 346 festgelegten Frist geantwortet hat. Daraus ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, der dadurch, dass er die in Artikel 346 Absatz 3 vorgesehene Frist von einem Monat falsch berechnet

hat, seine Anmerkungen selbst mit nur einem Tag Verspätung einreicht - was der Fall ist in den Streitsachen, die den beiden vorlegenden Rechtsprechungsorganen unterbreitet wurden -, von Amts wegen besteuert werden kann, so dass aufgrund von Artikel 352 desselben Gesetzbuches die Beweislast umgekehrt wird, wobei der Steuerpflichtige dieser Sanktion nur entgeht, wenn « rechtmäßige Gründe » ihn daran gehindert haben, innerhalb der Frist von einem Monat zu antworten.

B.12. Indem der Gesetzgeber von der Verwaltung verlangt hat, dass sie dem Steuerpflichtigen « per Einschreibebrief die Einkünfte und anderen Angaben [mitteilt], durch die sie die angegebenen [...] Einkünfte beziehungsweise Angaben zu ersetzen beabsichtigt », was eine wesentliche Formvorschrift des Berichtigungsverfahrens ist, hat er eine Maßnahme ergriffen, die es der Verwaltung ermöglicht, mit Sicherheit den Beginn der in Artikel 346 Absatz 3 des EStGB 1992 vorgesehenen Frist von einem Monat zu berechnen. Er ermöglicht es jedoch, dass zu einem Zeitpunkt, wo der Steuerpflichtige keine Kenntnis vom Berichtigungsbescheid haben kann, eine Frist beginnt, die seine Verteidigungsrechte bei einer etwaigen späteren Beschwerde beeinträchtigen kann, weil die Beweislast umgekehrt werden wird.

B.13. Die Rechte der Staatskasse würden ebenso gewahrt werden, diejenigen der Steuerpflichtige würden besser gewährleistet und die Rechtssicherheit würde uneingeschränkt geschützt, wenn die Frist von einem Monat am dritten Tag nach demjenigen, an dem der Berichtigungsbescheid bei der Post aufgegeben wurde, beginnen würde, sofern der Adressat nicht das Gegenteil beweist.

B.14. Daraus ergibt sich, dass in dem Fall, der in Artikel 346 des EStGB 1992 vorgesehen ist, wegen der spezifischen Folgen, die mit dem Verstreichen der durch Absatz 3 dieses Artikels festgesetzten Frist verbunden sind, diese Bestimmung unverhältnismäßige Folgen hat.

B.15. Die präjudizielle Frage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 346 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er bestimmt, dass die einmonatige Frist, über die der Steuerpflichtige verfügt, um auf einen Berichtigungsbescheid zu antworten, ab dem Zeitpunkt des Versands dieses Bescheids läuft.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 2. Juni 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt