

| |
|--|
| Geschäftsverzeichnisnr. 4972 |
| Urteil Nr. 82/2011 vom 18. Mai 2011 |

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, und auf Artikel 3 des vorerwähnten Gesetzes vom 22. Dezember 2009, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden R. Henneuse und M. Bossuyt, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden R. Henneuse,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 24. Juni 2010 in Sachen des belgischen Staates gegen Hai Long Nguyen und Ngoc Nguyen, dessen Ausfertigung am 28. Juni 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich folgende präjudizielle Fragen gestellt:

1. « Verstößt Artikel 356 des EStGB 1992, eingeführt durch die Artikel 2 und 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung und den allgemeinen Grundsatz der Rechte der Verteidigung, indem er für den Steuerpflichtigen, dessen Veranlagung vom Steuerrichter für ungültig erklärt wird, nicht das Recht vorsieht, gegen die dem genannten Richter direkt vorgelegte Ersatzsteuer Widerspruch im Sinne von Artikel 366 des EStGB 1992 einzulegen, während der Steuerpflichtige, dessen Veranlagung vom Regionaldirektor der direkten Steuern oder von dem von ihm beauftragten Beamten für ungültig erklärt wird, wohl das Recht hat, gegen die Festlegung der neuen Steuer in Anwendung von Artikel 355 des EStGB 1992 Widerspruch einzulegen? »;

2. « Verstößt die Übergangsbestimmung von Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, den allgemeinen Grundsatz der Rechte der Verteidigung und der Rechtssicherheit, indem sie die Frist von sechs Monaten, um das Gericht mit einer Ersatzsteuer zu befassen, zu dem Zeitpunkt anfangen lässt, an dem die gerichtliche Entscheidung, sie ganz oder teilweise für ungültig zu erklären, rechtskräftig geworden ist, und indem diese Rechtskraft nach Ermessen nur durch den guten Willen der Steuerverwaltung, diese Entscheidung anzunehmen oder zu vollstrecken, erworben wird, wodurch der Steuerpflichtige vom Verhalten der Verwaltung abhängig gemacht und im Ungewissen gelassen wird während einer Frist, die sich als unvernünftig herausstellen kann, während die Verwaltung in dem Fall, wo die Veranlagung vom Regionaldirektor der direkten Steuern oder von dem von ihm beauftragten Beamten für ungültig erklärt wird, kraft Artikel 355 des EStGB 1992 über das Recht verfügt, eine neue Steuer festzulegen, und zwar innerhalb dreier Monate ab dem Datum, an dem gegen den Beschluss des Direktors keine Beschwerde vor Gericht mehr eingereicht werden kann, was vom objektiven Ablauf der in Artikel 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches festgelegten Frist abhängt? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen

B.1.1. Die beiden präjudiziellen Fragen beziehen sich auf Artikel 356 des EStGB 1992, der durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen ersetzt wurde, sowie auf Artikel 3 dieses Gesetzes.

Artikel 356 des EStGB 1992 bestimmt:

« Wird gegen einen Beschluss des Steuereinschätzers oder des von ihm beauftragten Beamten vor Gericht Beschwerde eingereicht und erklärt der Richter die Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig, bleibt die Sache während sechs Monaten ab der gerichtlichen Entscheidung in der Heberolle eingetragen. Während dieser sechsmonatigen Frist, die die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen aussetzt, kann die Verwaltung dem Richter zu Lasten desselben Steuerschuldners und aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile wie die der ursprünglichen Steuer anhand eines Schriftsatzes eine Ersatzsteuer zur Beurteilung vorlegen.

Legt die Verwaltung dem Richter innerhalb der vorerwähnten Frist von sechs Monaten eine Ersatzsteuer vor, laufen die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen in Abweichung von Absatz 1 ab Zustellung der gerichtlichen Entscheidung über die Ersatzsteuer.

Hat die vom Richter für ungültig erklärte Veranlagung zur Erstattung eines Vorabzugs oder einer Vorauszahlung geführt, wird diese Erstattung bei der Berechnung der Ersatzsteuer, die dem Richter zur Beurteilung vorgelegt wird, berücksichtigt.

Die Ersatzsteuer ist ausschließlich in Ausführung der Entscheidung des Richters eintreibbar oder erstattungsfähig.

Wird die Ersatzsteuer zu Lasten eines gemäß Artikel 357 gleichgestellten Steuerschuldners festgelegt, wird diese Steuer dem Richter durch einen Antrag vorgelegt, der dem gleichgestellten Steuerschuldner zusammen mit einer Ladung zugestellt wird ».

Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen lautet:

« Artikel 2 ist ungeachtet des Steuerjahres unverzüglich anwendbar.

In Abweichung von Artikel 2 und für Veranlagungen, die der Richter vor Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat, sind Ersatzsteuern, die nach Schließung der Verhandlung durch einen Antrag vorgelegt werden, der dem Steuerschuldner zugestellt wird gemäß Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, so wie er vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des vorliegenden Gesetzes bestand, oder Artikel 261 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, dem Richter gültig zur Beurteilung vorgelegt unter der Bedingung, dass die Verfahren innerhalb sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung eingeleitet wurden. Diese Bestimmung ist unverzüglich anwendbar ».

B.1.2. Artikel 156 des EStGB 1992 findet seinen Ursprung in Artikel 32 des Gesetzes vom 20. August 1947 « zur Abänderung (a) der Gesetze und Erlasse über die Einkommensteuern und die nationale Krisensteuer und (b) der Gesetze und Erlasse über die den direkten Steuern gleichgesetzten Sondersteuern ». Diese Bestimmung wurde später in den Artikeln 260 und 261 des EStGB 1964 - nunmehr den Artikeln 355 und 356 des EStGB 1992 - übernommen.

Aus den Vorarbeiten zu Artikel 32 des vorerwähnten Gesetzes vom 20. August 1974 geht hervor, dass der Gesetzgeber es als ungerecht gegenüber der Allgemeinheit ansah, wenn dem Staat Veranlagungen entgehen würden, die ihm rechtmäßig zustehen, « wegen der falschen, obwohl verständlichen Auslegung durch den Steuerbeamten », und dass es « unannehmbar [war], dass ein Steuerpflichtiger aufgrund eines Beurteilungsfehlers die Steuer, die er rechtmäßig schuldet, umgehen könnte » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 407, S. 58). Folglich hat er es ermöglicht, dass die Steuerverwaltung ihre Irrtümer innerhalb einer bestimmten Frist nach der Entscheidung, mit der sie festgestellt wurden, berichtigt, selbst wenn die ursprüngliche Veranlagungsfrist abgelaufen ist.

In Bezug auf die erste präjudizielle Frage

B.2. Mit der ersten präjudiziellen Frage wird der Hof gebeten, die Situation eines Steuerpflichtigen, dessen Veranlagung durch ein Rechtsprechungsorgan für ungültig erklärt worden sei, mit derjenigen eines Steuerpflichtigen, dessen Veranlagung durch den Regionaldirektor der direkten Steuern oder durch den von ihm beauftragten Beamten für ungültig erklärt worden sei, zu vergleichen. Im ersteren Fall unterbreitet die Verwaltung in Anwendung von Artikel 356 des EStGB 1992 eine Ersatzsteuer der Beurteilung durch den Richter, der die erste Veranlagung für ungültig erklärt hat, und besitzt der Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit,

eine administrative Beschwerde gegen diese Ersatzsteuer vor der Anfechtung vor Gericht einzureichen. Umgekehrt, wenn die ursprüngliche Veranlagung durch den Regionaldirektor der direkten Steuern oder durch den von ihm beauftragten Beamten für ungültig erklärt wird, kann die Verwaltung in Anwendung von Artikel 355 des EStGB 1992 eine neue Veranlagung innerhalb von drei Monaten nach dem Datum festlegen, an dem gegen die Entscheidung des Steuerdirektors oder des beauftragten Beamten keine Gerichtsklage mehr eingereicht werden kann. In diesem Fall kann der Steuerpflichtige wohl eine administrative Beschwerde gegen diese neue Veranlagung einreichen.

B.3.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich darauf, dass keine Möglichkeit zu einer administrativen Beschwerde vor dem Gerichtsverfahren besteht, wenn Artikel 356 des EStGB 1992 angewandt wird, weil die Verwaltung, wenn die ursprüngliche Veranlagung durch eine richterliche Entscheidung für ungültig erklärt wird, keine andere Möglichkeit hat, als dem Richter, der die Ungültigerklärung verkündet hat, eine Ersatzsteuer innerhalb von sechs Monaten danach zu unterbreiten.

B.3.2. Dieser Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, je nachdem, ob die Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung durch eine Verwaltungsbehörde oder durch ein ordentliches Gericht verkündet wurde, ist durch das Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen eingeführt worden, dessen Artikel 20 Artikel 355 des EStGB 1992 abändert, indem das Recht der Verwaltung, eine neue Veranlagung im Sinne dieser Bestimmung festzulegen, wenn die ursprüngliche Veranlagung durch eine richterliche Entscheidung für ungültig erklärt wurde, abgeschafft wurde. Umgekehrt ändert Artikel 21 desselben Gesetzes Artikel 356 des EStGB 1992 so ab, dass « deutlich wird, dass das befassende Gericht verpflichtet ist, über die Ersatzsteuer zu urteilen, die die Verwaltung ihm zur Beurteilung unterbreiten kann » (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, 1-966/7, S. 3).

Der Minister erklärte während der Arbeiten im Ausschuss:

« Bisher ermöglichte die Ungültigerklärung der Veranlagung es der Verwaltung, eine neue Steuer festzulegen, sei es auf Ebene des Steuerdirektors oder auf Ebene der Gerichtsinstanz. Nunmehr wird diese Befugnis auf die Ebene des Steuerdirektors begrenzt. Durch diese Begrenzung sollen aufeinander folgende Besteuerungen vermieden werden, wenn der Steuerpflichtige einen Widerspruch einlegt, der die Ungültigkeit der Veranlagung zur Folge hat.

[...] dass er mit diesem Abänderungsentwurf das Verfahren beschleunigen möchte. Sei es vor dem Gericht erster Instanz oder vor dem Appellationshof, wenn das Gericht oder der Gerichtshof der Auffassung ist, dass die Veranlagung ungültig ist, kann es beziehungsweise er ein Zwischenurteil fällen. Dann unterbreitet die Verwaltung, statt das Verfahren von Null an wieder zu beginnen, indem eine neue Steuer festgelegt wird, dem Gericht eine Ersatzsteuer zur Beurteilung. Der Leitfaden aller durch die Regierung hinterlegten Abänderungsanträge besteht darin, eine maximale Beschleunigung des Verfahrens herbeizuführen, damit die Veranlagung so schnell wie möglich endgültig wird » (*Parl. Dok.*, Senat, 1998-1999, 1-966/11, SS. 160-162).

Der Zweck dieser Abänderungen bestand also darin, das Verfahren « unwiderruflich » voranzubringen, « einen direkten Weg zur Beschleunigung des Verfahrens zu schaffen und dafür zu sorgen, dass eine endgültige Entscheidung entweder zugunsten oder zum Nachteil der Verwaltung eintritt » (ebenda, S. 162).

B.4.1. Artikel 356 des EStGB 1992, insofern er es der Verwaltung, wenn die ursprüngliche Veranlagung durch eine richterliche Entscheidung für ungültig erklärt wird, nicht ermöglicht, eine neue Veranlagung festzulegen, sondern es ihr vorschreibt, die Ersatzsteuer direkt der Beurteilung durch den Richter zu unterbreiten, entspricht dem Ziel, das Steuerverfahren zu beschleunigen.

Im Verhältnis zu dieser Zielsetzung ist das Unterscheidungskriterium, das von dem Verfahrensstadium abhängt, in dem sich der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung befindet, sachdienlich. Wenn die Streitsache nämlich dem Steuerrichter unterbreitet wird, war die ursprüngliche Veranlagung zuvor Gegenstand einer administrativen Beschwerde, so dass der Steuerpflichtige bereits die Gelegenheit hatte, seine Argumente zunächst vor dem Steuereinsamler, und anschließend vor dem befassten Rechtsprechungsorgan geltend zu machen. Diesem sind die Akte und die Argumente der Parteien bekannt, und es hat die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt. Es ist gerechtfertigt im Bemühen um eine Beschleunigung und Rationalisierung des Verfahrens vorzusehen, dass dasselbe Rechtsprechungsorgan schnell auch über die Ersatzsteuer urteilt, ohne erneut eine Verwaltungsphase durchlaufen zu müssen.

B.4.2. Im Übrigen beschränkt die fragliche Bestimmung nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte des Steuerpflichtigen, der seine Beschwerden gegen die Ersatzsteuer direkt vor dem Rechtsprechungsorgan geltend machen kann, dem seine Lage bereits bekannt ist. Außerdem ist die Festlegung einer neuen Veranlagung ausgeschlossen, wenn der Verstoß gegen die

Gesetzesregel die Verjährungsfrist betrifft. Schließlich muss die Veranlagung auf den Namen desselben Steuerpflichtigen und aufgrund der Gesamtheit oder eines Teils derselben Steuerelemente festgelegt werden.

B.5. Die erste präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

In Bezug auf die zweite präjudizielle Frage

B.6. Die zweite präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan bittet den Hof, die Lage des Steuerpflichtigen, auf den diese Übergangsbestimmung Anwendung finde und der von dem Verhalten der Steuerverwaltung abhängig sei, die den Zeitpunkt festlegen könnte, zu dem die sechsmonatige Frist beginnen würde, in der dem Richter eine Ersatzsteuer unterbreiten werden könnte, mit der Situation des Steuerpflichtigen zu vergleichen, auf den Artikel 355 des EStGB 1992 Anwendung finde und der die Garantie besitze, dass die Verwaltung ihm nur innerhalb einer Frist von drei Monaten ab dem Datum, an dem gegen die Entscheidung des Steuerdirektors keine Gerichtsklage mehr eingereicht werden könne, das heißt nach Ablauf der in Artikel 1385*undecies* des Gerichtsgesetzbuches festgelegten Frist, eine neue Steuer auferlegen könne.

B.7.1. Die Annahme des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 ist damit begründet worden, dass seit der Abänderung von Artikel 356 des EStGB 1992 durch das Gesetz vom 15. März 1999 die Gerichtshöfe und Gerichte diese Bestimmung nicht einheitlich angewandt hätten. Ein Teil der Rechtsprechungsorgane war der Auffassung, dass die Verwaltung das Urteil, mit dem die Ungültigkeit der ursprünglichen Veranlagung ausgesprochen werde, abwarten müsse, um demselben Richter eine Ersatzsteuer zu unterbreiten, indem ein erneutes Gerichtsverfahren eingeleitet werde. In diesem Fall galt keine Frist für die Verwaltung, um dem Rechtsprechungsorgan die Ersatzsteuer zu unterbreiten. Die anderen Gerichtsbarkeiten waren hingegen der Auffassung, dass sie zunächst ein Zwischenurteil fällen mussten, um die Ungültigkeit der ursprünglichen Veranlagung zu verkünden, und anschließend die Verhandlung wieder aufzunehmen, damit die Verwaltung eine Ersatzsteuer unterbreiten und die Parteien Schriftsätze einreichen konnten.

B.7.2. Anlässlich einer präjudiziellen Frage hat der Hof in seinem Urteil Nr. 158/2009 vom 20. Oktober 2009 für Recht erkannt:

« - Dahingehend ausgelegt, dass er es der Steuerverwaltung erlaubt, dem Richter die Ersatzsteuer in einem neuen Verfahren zur Beurteilung vorzulegen, verstößt Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Dahingehend ausgelegt, dass er es der Steuerverwaltung nur erlaubt, dem Richter die Ersatzsteuer in jenem Verfahren zur Beurteilung vorzulegen, in dem über die Ungültigkeit der ursprünglichen Veranlagung befunden wird, verstößt Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung ».

B.7.3. Mit dem Gesetz vom 22. Dezember 2009 wurde diesem Urteil Folge geleistet; Artikel 356 des EStGB 1992 sieht nunmehr vor, dass während einer Frist von sechs Monaten nach der gerichtlichen Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung die Sache in der Heberolle eingetragen bleibt, damit die Verwaltung die Ersatzsteuer dem Richter anhand eines Schriftsatzes zur Beurteilung unterbreiten kann.

B.8. Der Gesetzgeber war der Auffassung, dass der neue Artikel 356 des EStGB 1992 unmittelbar in Kraft treten musste, und zwar « angesichts der Tragweite des Urteils des Verfassungsgerichtshofes und angesichts der Unterschiede bei der praktischen Anwendung von Artikel 356 des EStGB 92 durch die Gerichtshöfe und Gerichte », weil « [...] die Gefahr der Verjährung der Veranlagung real [bestand], wenn die abgeänderte Bestimmung nicht unverzüglich in Kraft [treten würde] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2009-2010, DOC 52-2310/001, S. 32).

Außerdem hat er es als notwendig erachtet, « zur Wahrung der Rechte der Staatskasse eine Übergangsmaßnahme zu ergreifen » (ebenda). Diese Bestimmung sieht vor, dass in Abweichung von der sofort anwendbaren neuen Bestimmung « Ersatzsteuern, die nach Schließung der Verhandlung durch einen Antrag vorgelegt werden, der dem Steuerpflichtigen zugestellt wird gemäß dem früheren Artikel 356 des EStGB 1992, dem befassten Richter gültig zur Beurteilung vorgelegt werden unter der Bedingung, dass die Verfahren innerhalb von sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung eingeleitet werden » (ebenda, S. 33).

B.9. Der Gesetzgeber konnte vorsehen, dass der neue Artikel 356 des EStGB 1992 unmittelbar in Kraft treten würde, zumal es galt, einer durch den Hof festgestellten Verfassungswidrigkeit ein Ende zu setzen. Er konnte ebenfalls dafür sorgen, dass verhindert wurde, dass Steuerpflichtige, auf die die frühere Fassung von Artikel 356 des EStGB 1992 in der später für verfassungswidrig erklärten Auslegung angewandt worden war, wegen des sofortigen Inkrafttretens der neuen Bestimmung der Steuer entgehen würden, zu der sie gesetzlich verpflichtet waren.

B.10. Im Gegensatz zu dem, was in der präjudiziellen Frage angedeutet wird, macht der Gesetzgeber, indem er den Ausgangspunkt der sechsmonatigen Frist, die der Steuerverwaltung auferlegt wird, um das Rechtsprechungsorgan mit einer Ersatzsteuer zu befassen, auf das Datum festgelegt hat, an dem die gerichtliche Entscheidung zur vollständigen oder teilweisen Ungültigerklärung rechtskräftig wird, den Steuerpflichtigen nicht vollständig vom Verhalten der Verwaltung abhängig.

Der Steuerpflichtige kann nämlich selbst, indem er die für ihn günstige gerichtliche Entscheidung zur Ungültigerklärung zustellen lässt, die Frist für die Rechtsmitteleinlegung gegen diese Entscheidung beginnen und dieser somit Rechtskraft verleihen lassen. Ihm fehlt also keine Handlungsmöglichkeit gegenüber der Steuerverwaltung, falls diese nicht innerhalb einer angemessenen Frist auf die Entscheidung zur Ungültigerklärung reagieren sollte. Wenn er in diesem Fall Kosten für die Zustellung der Entscheidung auf sich nehmen müsste, kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser Nachteil an sich im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechte der Verteidigung und demjenigen der Rechtssicherheit, stehen würde.

B.11. Die zweite präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen verstoßen 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 Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 18. Mai 2011.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) R. Henneuse