

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 5007
Urteil Nr. 124/2011 vom 7. Juli 2011

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 361 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Arel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden R. Henneuse und M. Bossuyt, und den Richtern 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 Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 23. Juni 2010 in Sachen der « Cabinet d'urologie Docteur C. Willem » PGmbH, in Liquidation, gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 15. Juli 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Arel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 361 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er es der Steuerverwaltung ermöglicht, die Steuerlage der Klägerin zu revidieren und eine Steuernachforderung in die Heberolle einzutragen, nachdem die in den Artikeln 333 Absatz 2 und 354 Absatz 1 des EStGB 1992 vorgesehenen Untersuchungs- und Veranlagungsfristen abgelaufen sind, während die Klägerin aus Gutgläubigkeit handelt und die Steuerverwaltung jederzeit über alle für ihre Kontrolle erforderlichen Angaben verfügt hat oder wenigstens jederzeit in der Lage war, sie innerhalb der in den vorerwähnten Bestimmungen vorgesehenen Fristen bei ihr anzufordern? ».

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 361 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), der bestimmt:

« Werden bei der Prüfung der Buchhaltung eines bestimmten Besteuerungszeitraums in Artikel 24 Absatz 1 Nr. 4 erwähnte Unterbewertungen von Aktiva oder Überbewertungen von Passiva festgestellt, gelten sie als Gewinne dieses Besteuerungszeitraums, selbst wenn sie aus der Buchhaltung in Bezug auf vorherige Besteuerungszeiträume hervorgehen, es sei denn, der Steuerpflichtige erbringt den Nachweis, dass sie bei der Festlegung der zu versteuernden Ergebnisse dieser letzten Zeiträume berücksichtigt wurden ».

Artikel 24 Absatz 1 des EStGB 1992, auf den in dieser Bestimmung Bezug genommen wird, definiert die Gewinne der Unternehmen. Laut Nr. 4 dieser Bestimmung gehören dazu die Gewinne aus « Unterbewertungen von Aktiva oder Überbewertungen von Passiva, sofern die Unterbewertung oder Überbewertung weder einer aufgezeichneten oder nicht aufgezeichneten Steigerung beziehungsweise Minderung noch den für die Steuererhebung berücksichtigten Abschreibungen entspricht ».

B.2. Der Hof wird zu dem Behandlungsunterschied befragt, den der vorerwähnte Artikel 361 zwischen Steuerpflichtigen einführe, auf die er angewandt werde und deren Steuerlage über die in den Artikeln 333 Absatz 2 und 354 Absatz 1 des EStGB 1992 vorgesehenen Untersuchungs- und Veranlagungsfristen hinaus in Frage gestellt würde, und denjenigen, auf die er nicht angewandt werde und die nicht Gefahr liefen, dass ihre Steuerlage über diese Fristen hinaus in Frage gestellt würde.

B.3. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, entzieht weder der Umstand, dass jeder Steuerpflichtige, der zu einer Buchführung verpflichtet ist, sich in der Situation befinden könnte, dass die fragliche Bestimmung auf ihn angewandt würde, noch die Tatsache, dass die Frage so verstanden werden kann, dass darin unterschiedliche Kategorien von Regelwidrigkeiten miteinander verglichen würden, dem durch das vorlegende Rechtsprechungsorgan vorgenommenen Vergleich seine Relevanz.

B.4. In Anwendung von Artikel 360 des EStGB 1992 wird die für ein Steuerjahr geschuldete Steuer auf die Einkünfte festgelegt, die der Steuerpflichtige im Besteuerungszeitraum bezogen hat. Aufgrund von Artikel 359 desselben Gesetzbuches kann die Steuer gültig festgelegt werden bis zum 30. Juni des Jahres nach dem Jahr, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt.

Artikel 354 Absatz 1 des EStGB 1992 sieht vor, dass in Abweichung von dem vorerwähnten Artikel 359 eine Steuernachforderung innerhalb dreier Jahre ab dem 1. Januar des Jahres, das das Steuerjahr bestimmt, für das die Steuer geschuldet wird, festgelegt werden, insbesondere wenn die geschuldete Steuer höher ist als diejenige, die auf der Grundlage der durch den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung berechnet worden ist. Artikel 333 Absatz 2 desselben Gesetzbuches sieht vor, dass die Steuerverwaltung innerhalb derselben Frist Untersuchungen durchführen kann, um die Steuerlage des Steuerpflichtigen feststellen zu können.

B.5.1. Die fragliche Bestimmung ergibt sich aus Artikel 25bis des Einkommensteuergesetzbuches 1964, der durch Artikel 3 des Gesetzes vom 3. November 1976 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches in dieses Gesetzbuch eingefügt worden ist. In der Begründung zu dem Gesetzentwurf wird bezüglich dieser Bestimmung erklärt, dass der Gesetzgeber beabsichtigte,

« eine Lösung für bestehende Schwierigkeiten zu finden, die sich daraus ergeben, dass Unterbewertungen von Lagerbeständen von Rohstoffen, Produkten und Waren nicht besteuert werden können, selbst wenn sie das Ergebnis von betrügerischen Machenschaften sind, wenn sie nach Ablauf der Fristen für die Besteuerung der Einkünfte des Besteuerungszeitraums oder der Besteuerungszeiträume festgestellt wurden, innerhalb dessen bzw. deren diese Lagerbestände unterbewertet wurden, weil gemäß der Rechtsprechung des Kassationshofes der Mehrwert der am Ende des Besteuerungszeitraums vorhandenen Rohstoffe, Produkte oder Waren (das heißt der Überschuss des objektiven Wertes der Lagerbestände am Ende des Besteuerungszeitraums gegenüber dem Buchwert der Lagerbestände zu Beginn desselben Zeitraums) einen ‘ Gewinn aus getätigten Geschäften ’ darstellen würde (das heißt einen Gewinn im Sinne des ersten Teils von Artikel 21 des EStGB) und nicht einen ‘ Zuwachs gleich welcher Aktiva, die zur Ausübung der Berufstätigkeit dienen ’ (das heißt einen Gewinn im Sinne des zweiten Teils desselben Artikels), was beinhaltet, dass dieser Vorteil für den Besteuerungszeitraum oder die Besteuerungszeiträume versteuerbar ist, innerhalb dessen bzw. deren er gebildet wurde (oder latent bestand) und nicht für den Besteuerungszeitraum, innerhalb dessen er tatsächlich verwirklicht oder in die Buchführung des betreffenden Unternehmens eingetragen oder aber durch die Verwaltung festgestellt wurde » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1975-1976, Nr. 879/1, S. 3).

B.5.2. Der Gesetzgeber war der Auffassung, dass diese Situation « absolut untragbar ist, sei es nur wegen der Gefahren, die der Staatskasse dadurch in Form von Steuerhinterziehung entstehen », und dass es unvorstellbar war, dass einerseits « die Unternehmen, die in der Buchführung latente Mehrwerte ihrer Vorräte an Rohstoffen, Produkten und Waren eintragen, die somit ausgedrückten Mehrwerte in ihre besteuerten Gewinne aufnehmen müssen » und dass andererseits « die Unternehmen, die bewusst ihre Vorräte gleicher Art unterbewerten, der Steuer entgehen könnten wegen des später auf diese Lagerbestände erzielten Gewinnanteils, der den Unterbewertungen entspricht, die gegebenenfalls nicht durch die Steuerverwaltung rechtzeitig erkannt worden sind ». Schließlich hat er erklärt, es sei nicht « realistisch, von der Verwaltung zu verlangen, dass sie sich jedes Jahr von der Echtheit der Inventare aller Unternehmen überzeugt oder dass sie alle Unterbewertungen berichtigt, um zu vermeiden, dass die entsprechenden Gewinne später einer möglichen Besteuerung entgehen » (ebenda, SS. 3-4).

B.6. Artikel 361 des EStGB 1992 führt eine Ausnahme zu der Steuerregel der Jährlichkeit der Steuer ein, die in Artikel 360 desselben Gesetzbuches festgelegt ist und wonach die Einkünfte eines jeden Jahres getrennt besteuert werden. Keine Verfassungsbestimmung verbietet es dem Gesetzgeber, Ausnahmen zu dieser Regel vorzusehen, die nicht mit dem Grundsatz der Jährlichkeit der Genehmigung zur Erhebung der Steuer, so wie er in Artikel 171 der Verfassung festgelegt ist, zu verwechseln ist. Der Hof muss nur prüfen, ob die fragliche Maßnahme im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung im Sinne der Artikel 10 und 11 sowie in Steuersachen im Sinne von Artikel 172 der Verfassung steht.

B.7. Der in der präjudiziellen Frage angeprangerte Behandlungsunterschied beruht auf dem Kriterium der Lage, in der sich die Steuerpflichtigen befinden, aus deren Buchführung eine Unterbewertung der Aktiva oder eine Überbewertung der Passiva anhand früherer Buchungen hervorgeht.

Dieses Kriterium ist relevant im Verhältnis zur Zielsetzung des Gesetzgebers, es zu vermeiden, dass diese Gesellschaftsgewinne der Steuer entgehen aufgrund der zum Zeitpunkt der Annahme der fraglichen Bestimmung herrschenden Rechtsprechung des Kassationshofes, der davon ausging, dass diese « nicht mit dem Jahr zu verbinden sind, in dem diese Unterbewertung [bzw. Überbewertung] durch die Verwaltung festgestellt wurde, sondern mit dem Jahr, in dem sie zum ersten Mal durch das Unternehmen vorgenommen wurde » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1975-1976, Nr. 879/7, S. 5).

B.8. Indem durch eine Ausnahme zur Regel der Jährlichkeit der Steuer vorgesehen ist, dass die durch Unterbewertungen der Aktiva oder durch Überbewertungen der Passiva gebildeten Gewinne mit dem Jahr verbunden werden, auf das sich die Steuerkontrolle bezieht, bei der sie aufgedeckt wurden, und dass sie folglich mit den anderen Gewinnen besteuert werden, die der Steuerpflichtige im Laufe dieses Jahres erzielt hat, hat die fragliche Bestimmung keine unverhältnismäßigen Folgen, selbst wenn sie angewandt wird, ohne dass ein Betrug vorliegt.

Sie ist nämlich nur anwendbar auf Unterbewertungen von Aktivbestandteilen oder auf Überbewertungen von Passivbestandteilen, die sich entweder aus betrügerischen Machenschaften oder aus « der Nichteinhaltung der aus steuerlicher Sicht zulässigen Bewertungsregeln, ungeachtet dessen, ob diese Nichteinhaltung die Folge der Absicht zur Steuerhinterziehung oder zur Abschwächung ihrer Jährlichkeit ist » ergeben (ebenda, S. 10), solange sie in der Bilanz des Steuerpflichtigen erscheinen, und nicht auf andere Gewinne oder andere Passivbestandteile, die gegebenenfalls nicht korrekt verbucht oder in der Erklärung angegeben wurden. Sie kann außerdem nicht durch die Verwaltung geltend gemacht werden, wenn diese in Kenntnis der Dinge die Regeln oder Kriterien angenommen hat, die durch die Gesellschaft angewandt wurden, um die strittigen Veranschlagungen vorzunehmen. Schließlich hat, wie der Ministerrat in Erinnerung ruft, diese Bestimmung weder zum Zweck noch zur Folge, von den Untersuchungs-

und Veranlagungsfristen abzuweichen, die der Verwaltung auferlegt werden, und sie erlaubt es ihr nicht, die vorherige Steuerlage der Steuerpflichtigen zu revidieren.

B.9. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 361 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 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 7. Juli 2011, durch den Richter J.-P. Snappe, in Vertretung des Vorsitzenden R. Henneuse, der gesetzmäßig verhindert ist, der Verkündung des vorliegenden Urteils beizuwohnen.

Der Kanzler,

Der stellv. Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J.-P. Snappe