

Geschäftsverzeichnissnr. 6126
Entscheid Nr. 26/2016 vom 18. Februar 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 über die Beitreibung und das Streitverfahren in Sachen provinziale und lokale Steuern und Artikel 378 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und E. De Groot, und den Richtern A. Alen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 12. Dezember 2014 in Sachen der « Etablissements L. Lacroix Fils » AG gegen die Stadt Mons, dessen Ausfertigung am 22. Dezember 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Mons folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 über die Beitreibung und das Streitverfahren in Sachen provinziale und lokale Steuern und Artikel 378 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, auf den er verweist, dahin ausgelegt, dass sie es nicht erfordern, dass eine Beschwerde beim Appellationshof in Sachen Gemeindesteuern dem Ständigen Ausschuss zugestellt wird, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie in dieser Auslegung einen Behandlungsunterschied zwischen den Steuerschuldigen einführen, die gegen eine provinziale oder eine Gemeindesteuer vor Gericht treten, indem in der ersten Hypothese die Akte von der Provinz bei der Kanzlei des Appellationshofes hinterlegt wird, wobei diese infolge der bei ihr erfolgten Zustellung als Beschwerdeinstanz und als Partei im Gerichtsverfahren auftritt, wobei diese Hinterlegung die Frist von sechzig Tagen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, neue Beschwerdegründe vorzubringen, einsetzen lässt, während in der zweiten Hypothese, da die Zustellung beim Ständigen Ausschuss der Provinz, die nur als Beschwerdeinstanz auftritt, nicht stattfindet und die Hinterlegung der Akte, die infolge der Zustellung stattfinden müsste, somit auch nicht stattgefunden hat, die vorerwähnte Frist von sechzig Tagen nicht einsetzt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Dem Gerichtshof wird eine Frage gestellt zur Vereinbarkeit von Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 über die Beitreibung und das Streitverfahren in Sachen provinziale und lokale Steuern (nachstehend: Gesetz vom 23. Dezember 1986) und von Artikel 378 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Diese Bestimmungen werden dem Gerichtshof vorgelegt in der Fassung, die auf die vor dem vorliegenden Richter anhängige Streitsache anwendbar ist, nämlich in der vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen geltenden Fassung.

Mit der beim vorliegenden Richter eingereichten Klage wird bezweckt, einen Beschluss eines Ständigen Ausschusses zu annullieren, mit dem ein Widerspruch in Bezug auf eine

Gemeindesteuer abgewiesen wurde. Der Gerichtshof begrenzt seine Prüfung auf den Fall, in dem die vorerwähnten Artikel 7 und 378 in Sachen Gemeindesteuern Anwendung finden.

B.2.1. Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 bestimmte:

« Insofern der Wert des Antrags mindestens 10 000 Franken beträgt, kann gegen den Beschluss des Ständigen Ausschusses Beschwerde beim Appellationshof des Bereichs, in dem die Steuer erhoben wurde, eingelegt werden; der König kann diesen Betrag durch einen im Ministerrat beratenen Erlass ändern.

Die auf diese Beschwerde anwendbaren Formen und Fristen sowie das darauf folgende Verfahren und die Kassationsbeschwerde, entweder gegen den Entscheid des Appellationshofes oder gegen den Beschluss des Ständigen Ausschusses, falls der Appellationshof nicht zuständig sein sollte, werden wie in Bezug auf staatliche Einkommensteuern geregelt ».

B.2.2. Artikel 378 des EStGB 1992 gehörte seinerseits zu Kapitel VII (« Widerspruch, Nachlass von Amts wegen und Beschwerde »), Abschnitt III (« Beschwerden »), Unterabschnitt I (« Beschwerden beim Appellationshof ») dieses Gesetzbuches, dessen Artikel 377 bis 382 bestimmten:

« Art. 377. Die Entscheidungen der Steuereinsamler und der beauftragten Beamten, die aufgrund der Artikel 366, 367 und 376 getroffen werden, können Gegenstand einer Beschwerde beim Appellationshof sein, in dessen Bereich sich das Büro befindet, bei dem die Einnahme erfolgt ist oder erfolgen muss.

Der Antragsteller kann dem Appellationshof Beschwerdegründe unterbreiten, die weder im Widerspruch angeführt waren, noch von Amts wegen durch den Direktor oder den durch ihn beauftragten Beamten geprüft wurden, sofern sie eine Übertretung des Gesetzes oder einen Verstoß gegen die zur Vermeidung der Nichtigkeit vorgeschriebenen Verfahrensformen geltend machen.

Art. 378. Die Beschwerde wird erhoben durch einen persönlichen oder durch einen Rechtsanwalt erstellten Antrag, der bei der Kanzlei des Appellationshofs hinterlegt und durch Gerichtsvollzieherurkunde dem Steuereinsamler im Sinne von Artikel 366 zugestellt wird.

Die neuen Beschwerdegründe im Sinne von Artikel 377 können entweder in der Beschwerde oder in einem Schriftstück angeführt werden, das bei der Kanzlei des Appellationshofes eingereicht wird, und dies zur Vermeidung des Verfalls innerhalb der in Artikel 381 vorgesehenen Frist.

Art. 379. Die Antragschrift und die Urschrift der Zustellungsurkunde müssen zur Vermeidung des Verfalls innerhalb von vierzig Tagen ab der Zustellung der Entscheidung an den Betroffenen bei der Kanzlei des Gerichtshofes hinterlegt werden.

Art. 380. Unverzüglich nach dem Eingang der Zustellung der Beschwerde hinterlegt der Steuerdirektor bei der Kanzlei des Appellationshofes eine für gleich lautend erklärte Ausfertigung der angefochtenen Entscheidung sowie alle Schriftstücke bezüglich der Anfechtung.

Diese Hinterlegung wird am selben Tag durch den Steuerdirektor per Einschreibebrief dem Antragsteller zur Kenntnis gebracht.

Art. 381. Ein Antragsteller, der neue Schriftstücke verwenden möchte, ist verpflichtet, diese bei der Kanzlei des Gerichtshofes zu hinterlegen innerhalb von sechzig Tagen nach der Hinterlegung der Ausfertigung und der Schriftstücke im Sinne von Artikel 380 durch den Steuerdirektor.

Art. 382. Der Direktor der direkten Steuern ist berechtigt, in der Kanzlei des Gerichtshofes die Akte und die neuen Schriftstücke während dreißig Tagen nach den durch die Artikel 379 und 381 gewährten Fristen einzusehen.

Er muss innerhalb derselben Frist von dreißig Tagen bei der Kanzlei die Schriftsätze, Schriftstücke oder Dokumente abgeben, die er als Antwort meint vorlegen zu müssen.

Der Antragsteller kann diese einsehen ».

B.3. Der Gerichtshof wird befragt zur Verfassungsmäßigkeit von Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 und von Artikel 378 des EStGB 1992, dahin ausgelegt, dass diese Bestimmungen es nicht erforderten, dass eine Beschwerde beim Appellationshof in Bezug auf Gemeindesteuern dem Ständigen Ausschuss zugestellt werde.

In dieser Auslegung wird ein Behandlungsunterschied zwischen den Steuerschuldern eingeführt, je nachdem, ob sie gegen eine provinzielle Steuer oder gegen eine Gemeindesteuer vorgehen; im ersten Fall laufe durch die Hinterlegung der Akte bei der Kanzlei des Appellationshofes durch den Ständigen Ausschuss der Provinz im Anschluss an die bei ihr erfolgte Zustellung die Frist von 60 Tagen, die es dem Steuerpflichtigen ermögliche, neue Beschwerdegründe anzuführen, während im zweiten Fall die Nichtzustellung an den Ständigen Ausschuss - und somit die Nichthinterlegung der Akte bei der Kanzlei des Appellationshofes durch den Letztgenannten - dazu führe, dass die vorerwähnte Frist von 60 Tagen nicht beginne.

Der vorliegende Richter präzisiert ferner, dass der Ständige Ausschuss im erstgenannten Fall (Beschwerde gegen eine provinzielle Steuer), « als Beschwerdeinstanz und als Partei im Gerichtsverfahren » auftrete, während er im zweiten Fall (Beschwerde gegen eine Gemeindesteuer) « nur als Beschwerdeinstanz » auftrete.

In Bezug auf die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsfrage

B.4. Die Berufungsklägerin vor dem vorlegenden Richter führt an, dass es dem Gerichtshof nicht obliege, über « theoretische, hypothetische, nicht bestehende und/oder virtuelle » Fragen zu befinden; da die angefochtene Entscheidung und die Schriftstücke bezüglich der Anfechtung tatsächlich bei der Kanzlei des Appellationshofes durch den Ständigen Ausschuss hinterlegt worden seien, müsse die Vorabentscheidungsfrage für unzulässig erklärt werden. Die Berufungsbeklagte vor dem vorlegenden Richter erwidert insbesondere, dass es sich um ein Verfahren handele, das in einer Angelegenheit der öffentlichen Ordnung einzuhalten sei, und dass die Vorabentscheidungsfrage beantwortet werden müsse, um der Rechtsunsicherheit ein Ende zu setzen.

B.5. In der Regel obliegt es dem Rechtsprechungsorgan, das den Gerichtshof befragt, die Normen zu bestimmen, die auf die Streitsache anwendbar sind, mit der es befasst wurde, und - mehr allgemein - zu beurteilen, ob die Beantwortung einer Vorabentscheidungsfrage sachdienlich ist für die Lösung der Streitsache, über die es entscheiden muss.

Nur wenn die Antwort offensichtlich nicht sachdienlich für die Lösung der Streitsache ist, insbesondere weil die fragliche Norm offensichtlich nicht darauf anwendbar ist, kann der Gerichtshof entscheiden, dass die Vorabentscheidungsfrage keiner Antwort bedarf.

B.6. Der Umstand, dass die im früheren Artikel 380 Absatz 1 des EStGB 1992 erwähnten Schriftstücke nach Darlegung der Berufungsklägerin vor dem vorlegenden Richter bei der Kanzlei des Appellationshofes hinterlegt worden seien, beinhaltet nicht, dass es nicht sachdienlich wäre, darüber zu urteilen, ob die fraglichen Bestimmungen in der in B.3 angeführten Auslegung diskriminierend sind oder nicht; die fragliche Verpflichtung zur Zustellung ist nämlich eine Formalität, die vorgesehen wurde, um die Rechtmäßigkeit der Steuer zu gewährleisten, sodass der Verfall, zu dem deren Nichteinhaltung führt, die öffentliche Ordnung betrifft (*Kass.*, 21. April 1988, *Pas.*, 1988, Nr. 506). Aufgrund desselben Artikels 380 Absatz 1 *in initio* muss die Akte « unverzüglich nach dem Eingang der Zustellung der Beschwerde » hinterlegt werden, sodass die Frage der gegebenenfalls verpflichtenden Beschaffenheit der Zustellung der Beschwerde an den Ständigen Ausschuss in Bezug auf Gemeindesteuern sich als wesentlich erweist, unabhängig davon, ob die Akte gegebenenfalls bei der Kanzlei des Appellationshofes hinterlegt wurde.

B.7. Die Einrede wird abgewiesen.

Zur Hauptsache

B.8.1. Aufgrund der in B.2.2 angeführten früheren Artikel 377 bis 382 des EStGB 1992 wurden die Formen und Fristen sowie das Verfahren, die auf die Beschwerde anwendbar waren, die beim Appellationshof eingereicht werden konnte, im Wesentlichen wie folgt geregelt.

Aufgrund von Artikel 378 Absatz 1 des EStGB 1992 musste die durch eine Antragschrift eingereichte Beschwerde bei der Kanzlei des Appellationshofes hinterlegt sowie durch Gerichtsvollzieherurkunde dem Steuereinsammler im Sinne von Artikel 366 desselben Gesetzbuches zugestellt werden, das heißt demjenigen, der über den Widerspruch des Steuerpflichtigen entschieden hatte.

Die Antragschrift und die Urschrift der Zustellung der Beschwerde mussten zur Vermeidung des Verfalls innerhalb einer Frist von 40 Tagen ab der Notifizierung der Entscheidung an den Steuerpflichtigen bei der Kanzlei des Gerichtshofes hinterlegt werden (Artikel 379).

« Unverzüglich nach » dem Eingang der Zustellung der Beschwerde musste der Steuereinsammler bei der Kanzlei des Appellationshofes eine für gleich lautend erklärte Ausfertigung der angefochtenen Entscheidung sowie alle Schriftstücke bezüglich der Anfechtung hinterlegen (Artikel 380). Wenn der Antragsteller neue Schriftstücke verwenden oder neue Beschwerdegründe anführen wollte, war er verpflichtet, sie bei der Kanzlei des Gerichtshofes zu hinterlegen innerhalb von 60 Tagen, nachdem der Steuereinsammler die Schriftstücke in Bezug auf die Anfechtung hinterlegt hatte (Artikel 378 Absatz 2 und Artikel 381).

B.8.2. Aufgrund von Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 werden die Formen und Fristen sowie das Verfahren bezüglich der Beschwerde, die beim Appellationshof gegen den Beschluss des Ständigen Ausschusses über einen Widerspruch in Bezug auf Steuern eingereicht werden kann, « wie in Bezug auf staatliche Einkommensteuern geregelt ».

Die in B.8.1 angeführten Bestimmungen des EStGB 1992 waren also - *mutatis mutandis* - auf die Beschwerden in Bezug auf Gemeindesteuern anwendbar.

B.9. Der Gerichtshof wird befragt zur Vereinbarkeit von Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 und von Artikel 378 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, insofern die in Artikel 381 des EStGB 1992 angeführte Frist für die Hinterlegung neuer Schriftstücke oder neuer Beschwerdegründe in der Auslegung, wonach diese

Bestimmungen in der geprüften Fassung es nicht erforderten, dass eine Beschwerde, die gegen den Beschluss des Ständigen Ausschusses in Bezug auf Gemeindesteuern eingereicht worden sei, dem Letztgenannten zugestellt werden müsse, nicht zum Vorteil des Steuerpflichtigen beginnen könne, der eine Beschwerde in Bezug auf Gemeindesteuern einreiche, im Gegensatz zu dem, was für einen Steuerpflichtigen gelte, der eine Beschwerde in Bezug auf provinziale Steuern einreiche.

B.10. Aus der Verbindung der Artikel 378, 380, 381 und 382 des EStGB 1992 ergibt sich, dass die in Artikel 381 Absatz 1 vorgesehene Verpflichtung zur Zustellung der Beschwerde bezweckt - neben der Information der Gegenpartei, das heißt der besteuerten Behörde -, die Behörde, die über den Widerspruch geurteilt hat, zu verpflichten, die Schriftstücke der Akte bei der Kanzlei des Appellationshofes zu hinterlegen und am selben Tag den Beschwerdeführer über diese Hinterlegung zu informieren (Artikel 380).

Diese Verpflichtung zur Zustellung, mit der sich daraus ergebenden Verpflichtung zur Hinterlegung der Schriftstücke, hat einerseits zur Folge, die Frist von 60 Tagen zu eröffnen, in der der Beschwerdeführer neue Schriftstücke oder neue Beschwerden vorlegen kann (Artikel 378 Absatz 2 und Artikel 381), und andererseits, es bei Ablauf dieser Frist der Behörde, die über die Beschwerde geurteilt hat, zu ermöglichen, in der Kanzlei des Appellationshofes die Akte und die neuen Schriftstücke einzusehen (Artikel 382).

B.11.1. Aufgrund der Artikel 5 und 6 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 befindet der Ständige Ausschuss über Beschwerden gegen Gemeindesteuern; er prüft, « ob die angefochtene Steuer geschuldet ist, und ordnet die Befreiung von jedem in die Heberolle eingetragenen Betrag an, der zu Unrecht erhoben wurde; er darf die Besteuerung nicht erhöhen ».

Die Verbindung dieser Bestimmungen mit Artikel 7 desselben Gesetzes vom 23. Dezember 1986 und den Artikeln 380 bis 382 des EStGB 1992 bedeutet, dass dem Ständigen Ausschuss als Behörde, die ermächtigt ist, über Widersprüche gegen Gemeindesteuern zu urteilen, die Verpflichtung obliegt, die Akte bei der Kanzlei des Appellationshofes zu hinterlegen (Artikel 380 Absatz 1), mit den Folgen, die durch die Artikel 381 und 382 desselben Gesetzbuches mit dieser Hinterlegung verbunden sind.

Wie der vorliegende Richter anmerkt, tritt der Ständige Ausschuss in Bezug auf provinziale Steuern « als Beschwerdeinstanz und als Partei im Gerichtsverfahren » auf, während er in Bezug auf Gemeindesteuern « nur als Beschwerdeinstanz » auftritt.

B.11.2. Gemäß der Rechtsprechung, auf die der vorliegende Richter Bezug nimmt, ergibt sich aus der Verbindung zwischen Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 mit Artikel 378 des EStGB 1992, dass die Antragschrift bei der Kanzlei des Appellationshofes hinterlegt und durch Gerichtsvollzieherurkunde der Gegenpartei, die die Steuer festgelegt hat, nämlich der Gemeinde, zugestellt werden muss; aus keiner Gesetzesbestimmung geht hervor, dass in diesem Fall die Antragschrift dem Ständigen Ausschuss zugestellt werden muss, der nur als rechtsprechendes Organ aufgetreten ist (Kass., 17. Januar 1997, *Pas.*, 1997, Nr. 39).

In dieser Auslegung der vorerwähnten Artikel 7 und 378 wird der Gerichtshof zur Vereinbarkeit des in B.3 angeführten Behandlungsunterschieds mit dem Gleichheitsgrundsatz befragt.

B.11.3. Aus dem in B.10 und B.11.1 Erwähnten ergibt sich, dass Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 und Artikel 378 des EStGB 1992, ausgelegt in dem Sinne, dass dadurch in Bezug auf Gemeindesteuern nicht die Zustellung der Beschwerde beim Appellationshof an den Ständigen Ausschuss vorgeschrieben wird, zur Folge haben - obwohl der Ständige Ausschuss über den bei ihm durch den Beschwerdeführer eingereichten Widerspruch geurteilt hat -, dass es dieser Behörde nicht ermöglicht wird, ihre Akte an die Kanzlei des Appellationshofes zu übermitteln, wie es durch Artikel 380 des EStGB 1992 vorgeschrieben wird.

Eine solche Verpflichtung oblag ihr jedoch, wenn sie über Beschwerden in Bezug auf provinzielle Steuern urteilte, da nicht bestritten wird, dass die Beschwerde ihr in diesem Fall zugestellt werden musste.

Dieser Behandlungsunterschied ist nicht vernünftig gerechtfertigt, da er zur Folge hat, dem Beschwerdeführer den Vorteil von Artikel 381 des EStGB 1992 zu entziehen (Möglichkeit, neue Schriftstücke oder neue Beschwerden zu hinterlegen) (Artikel 378 Absatz 2 und Artikel 381), und dem Ständigen Ausschuss selbst, als Behörde, die über die Beschwerde geurteilt hat, die Möglichkeit zu entziehen, in der Kanzlei des Appellationshofes die Akte und die etwaigen neuen Schriftstücke einzusehen (Artikel 382).

B.11.4. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 und Artikel 378 des EStGB 1992, ausgelegt in dem Sinne, dass dadurch in Bezug auf Gemeindesteuern nicht die Zustellung der Beschwerde gegen den Beschluss des Ständigen Ausschusses, die beim Appellationshof eingereicht wird, an den Ständigen Ausschuss vorgeschrieben wird, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen.

B.12. Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 und Artikel 378 des EStGB 1992 können jedoch so ausgelegt werden, dass durch sie die Zustellung der betreffenden Beschwerde nicht nur an die steuernde Behörde, die Partei in der Streitsache vor dem Appellationshof ist - die Gemeinde, da es sich um eine Gemeindesteuer handelt -, sondern auch an die Behörde, die über den Widerspruch gegen diese Steuer geurteilt hat und deren Beschluss Gegenstand der Beschwerde ist - nämlich der Ständige Ausschuss - vorgeschrieben wird.

In dieser Auslegung besteht der Behandlungsunterschied nicht.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Artikel 7 des Gesetzes vom 23. Dezember 1986 über die Beitreibung und das Streitverfahren in Sachen provinziale und lokale Steuern und Artikel 378 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen geltenden Fassung verstoßen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass sie es im Bereich der Gemeindesteuern nicht erfordern, dass die beim Appellationshof gegen den Beschluss des Ständigen Ausschusses eingereichte Beschwerde dem Ständigen Ausschuss zugestellt werden muss.

- Dieselben Bestimmungen verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass sie es im Bereich der Gemeindesteuern erfordern, dass die beim Appellationshof gegen den Beschluss des Ständigen Ausschusses eingereichte Beschwerde dem Ständigen Ausschuss zugestellt werden muss.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 18. Februar 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J. Spreutels