

Geschäftsverzeichnissnr. 6503
Entscheid Nr. 116/2017 vom 12. Oktober 2017

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 319 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 63 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 27. Juni 2016 in Sachen der « Dranken Van Eetvelde » AG, der « Drankgigant » PGmbH und der « Bokslaar » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 2. September 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen Artikel 319 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 63 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches gegen die in den Artikeln 15 und 22 der belgischen Verfassung und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährten Rechte der Unverletzlichkeit der Wohnung und der Achtung des Privatlebens, dahin ausgelegt, dass sie den zuständigen Beamten der Steuerverwaltung ein allgemeines, bedingungsloses und unbeschränktes Recht des freien Zugangs zu den in diesen Artikeln erwähnten Betriebsräumen erteilen, wobei diese Beamten diese Betriebsräume ohne vorherige Genehmigung durchsuchen und untersuchen und andere Handlungen vornehmen dürfen, die den Eindruck einer strafrechtlichen Haussuchung erwecken, im Hinblick auf die Durchsuchung der dort befindlichen Bücher und Dokumente, ungeachtet dessen, ob dies im Hinblick auf die Kontrolle der Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften oder im Hinblick auf die Feststellung strafrechtlich geahндeter steuerrechtlicher Verstöße geschieht? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Der vorliegende Richter möchte vernehmen, ob Artikel 319 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) und Artikel 63 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches (nachstehend: MwStGB) mit den Artikeln 15 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention vereinbar seien, wenn diese Bestimmungen dahin ausgelegt würden, dass sie den zuständigen Beamten der Steuerverwaltung ein allgemeines, bedingungsloses und unbeschränktes Recht des freien Zugangs zu den in diesen Artikeln erwähnten Betriebsräumen erteilen würden, wobei diese Beamten diese Betriebsräume ohne vorherige Genehmigung durchsuchen und untersuchen und andere Handlungen vornehmen dürften, die den Eindruck einer strafrechtlichen Haussuchung erwecken würden, im Hinblick auf die Durchsuchung der dort befindlichen Bücher und Dokumente, ungeachtet dessen, ob dies im Hinblick auf die Kontrolle der Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften oder im Hinblick auf die Feststellung strafrechtlich geahндeter steuerrechtlicher Verstöße geschehe.

B.2.1. Artikel 319 des EStGB 1992 bestimmt:

« Natürliche oder juristische Personen müssen Bediensteten der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung, die im Besitz ihrer Legitimation sind und damit beauftragt sind, eine Kontrolle oder Untersuchung in Bezug auf die Anwendung der Einkommensteuern durchzuführen, freien Zugang zu den beruflich genutzten Räumen beziehungsweise zu den Räumen, wo juristische Personen ihre Tätigkeiten ausüben, wie Büros, Fabriken, Betriebe, Werkstätten, Lagerräume, Depots und Garagen, oder zu ihren als Betriebe, Werkstätten oder Warenlager dienenden Grundstücken zu allen Uhrzeiten, zu denen dort eine Tätigkeit ausgeübt wird, gewähren, damit diese Bediensteten einerseits Art und Umfang der betreffenden Tätigkeit feststellen können und Vorhandensein, Art und Menge von Waren und Gegenständen jeglicher Art überprüfen können, die diese Personen dort besitzen oder aus gleich welchem Grund halten, einschließlich der Betriebs- und Beförderungsmittel, und damit sie andererseits alle in vorerwähnten Räumen befindlichen Bücher und Unterlagen prüfen können.

Die Bediensteten der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung, die im Besitz ihrer Legitimation sind, dürfen, wenn sie denselben Auftrag haben, freien Zugang zu allen anderen Räumlichkeiten, Gebäuden, Werkstätten oder Grundstücken verlangen, die nicht in Absatz 1 erwähnt sind und wo Tätigkeiten ausgeübt oder vermutlich ausgeübt werden. Sie dürfen bewohnte Gebäude oder Räumlichkeiten jedoch nur zwischen fünf Uhr morgens und neun Uhr abends und ausschließlich mit Ermächtigung des Polizeirichters betreten.

Vorerwähnte Bedienstete, die im Besitz ihrer Legitimation sind, dürfen anhand der benutzten Ausrüstung und mit Hilfe der in Artikel 315*bis* Absatz 3 erwähnten Personen die Zuverlässigkeit der computergestützten Informationen, Daten und Verarbeitungen prüfen, wobei sie insbesondere die Bereitstellung von Unterlagen verlangen können, die eigens erstellt werden, um die auf Datenträger gespeicherten Daten in lesbare und verständliche Form umzusetzen ».

B.2.2. Artikel 63 des MwStGB bestimmt:

« Wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, muss Bediensteten, die befugt sind, die Anwendung der Mehrwertsteuer zu kontrollieren, und die im Besitz ihrer Legitimation sind, jederzeit und ohne vorherige Ankündigung freien Zugang zu den Räumlichkeiten, in denen er seine Tätigkeit ausübt, gewähren, damit sie:

1. alle dort befindlichen Bücher und Dokumente prüfen können,
2. anhand der benutzten Ausrüstung und mit Hilfe des Betroffenen die Zuverlässigkeit der Informationen, Daten und computergestützten Verarbeitungen prüfen können, wobei sie unter anderem die Bereitstellung von Dokumenten verlangen können, die eigens erstellt werden, um die auf Datenträger gespeicherten Daten in lesbare und verständliche Form umzusetzen,
3. Art und Umfang der dort ausgeübten Tätigkeit und des dafür angestellten Personals wie auch der dort befindlichen Waren und Güter einschließlich der Betriebs- und Beförderungsmittel feststellen können.

Als Räumlichkeiten, in denen eine Tätigkeit ausgeübt wird, gelten Büros, Fabriken, Betriebe, Werkstätten, Lagerräume, Depots, Garagen und als Betriebe, Werkstätten oder Depots dienende Gelände.

Mit demselben Ziel dürfen diese Bedienstete jederzeit und ohne vorherige Ankündigung alle Gebäude, Werkstätten, Einrichtungen, Räumlichkeiten oder andere Orte, die nicht im vorhergehenden Absatz erwähnt sind und in denen im vorliegenden Gesetzbuch erwähnte Umsätze bewirkt oder vermutlich bewirkt werden, frei betreten. Sie dürfen bewohnte Gebäude oder Räumlichkeiten jedoch nur zwischen fünf Uhr morgens und neun Uhr abends und ausschließlich mit Ermächtigung des Polizeirichters betreten.

Sie dürfen ebenfalls jederzeit und ohne vorherige Ankündigung alle Beförderungsmittel, Container inbegriffen, die verwendet werden beziehungsweise vermutlich verwendet werden, um in vorliegendem Gesetzbuch erwähnte Umsätze zu bewirken, anhalten und untersuchen, um beförderte Güter, Bücher und Dokumente zu überprüfen ».

B.2.3. Aufgrund von Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB muss jeder, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, Bediensteten, die befugt sind, die Anwendung der Mehrwertsteuer zu kontrollieren, freien Zugang zu den Räumlichkeiten gewähren, in denen die Tätigkeit ausgeübt wird. Durch Artikel 319 Absatz 1 des EStGB 1992 wird den Bediensteten, die mit der Durchführung einer Kontrolle oder einer Untersuchung in Bezug auf die Anwendung der Einkommensteuern beauftragt sind, eine gleichartige Untersuchungsbefugnis gewährt. Durch Artikel 11 des Gesetzes vom 19. Mai 2010 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen wurde Artikel 319 Absatz 1 des EStGB 1992 abgeändert, um die in dieser Bestimmung vorgesehenen Untersuchungsbefugnisse mit denjenigen der Bediensteten in Einklang zu bringen, die befugt sind, die Anwendung der Mehrwertsteuer zu kontrollieren aufgrund von Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB (*Parl. Dok.*, Kammer, 2009-2010, DOC 52-2521/001, SS. 7-9). Der Gesetzgeber hat den Inhalt der beiden fraglichen Bestimmungen folglich weitgehend als gleichwertig betrachtet.

B.3.1. Artikel 15 der Verfassung bestimmt:

«Die Wohnung ist unverletzlich; eine Haussuchung darf nur in den durch Gesetz bestimmten Fällen und in der dort vorgeschriebenen Form vorgenommen werden ».

Artikel 22 der Verfassung bestimmt:

«Jeder hat ein Recht auf Achtung vor seinem Privat- und Familienleben, außer in den Fällen und unter den Bedingungen, die durch Gesetz festgelegt sind.

Das Gesetz, das Dekret oder die in Artikel 134 erwähnte Regel gewährleistet den Schutz dieses Rechtes ».

Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« (1) Jedermann hat Anspruch auf Achtung seines Privat- und Familienlebens, seiner Wohnung und seines Briefverkehrs.

(2) Der Eingriff einer öffentlichen Behörde in die Ausübung dieses Rechts ist nur statthaft, insoweit dieser Eingriff gesetzlich vorgesehen ist und eine Maßnahme darstellt, die in einer demokratischen Gesellschaft für die nationale Sicherheit, die öffentliche Ruhe und Ordnung, das wirtschaftliche Wohl des Landes, die Verteidigung der Ordnung und zur Verhinderung von strafbaren Handlungen, zum Schutz der Gesundheit und der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer notwendig ist ».

B.3.2. Diese Bestimmungen erfordern es, dass jede behördliche Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens und der Wohnung in einer ausreichend präzisen Gesetzesbestimmung festgelegt ist, einer zwingenden gesellschaftlichen Notwendigkeit entspricht und im Verhältnis zu dem darin angestrebten rechtmäßigen Ziel steht.

B.4. Der vorliegende Richter stellt die Frage, ob der gesetzliche Rahmen des Besuchsrechts bezüglich der Einkommensteuer und der Mehrwertsteuer in der unterbreiteten Auslegung ausreichend Garantien bietet, um das Recht auf Achtung des Privatlebens und der Wohnung zu gewährleisten. Das Verfahren vor dem vorliegenden Richter bezieht sich nicht auf den Zugang der Steuerverwaltung zu einer Privatwohnung. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich nur auf die Verpflichtung der Steuerpflichtigen, den zuständigen Bediensteten freien Zugang zu den beruflich genutzten Räumen zu gewähren und die sich darin befindenden Bücher und Dokumente zu prüfen. Der vorliegende Richter führt ausdrücklich an, den Gerichtshof nicht über das Mitnehmen oder Kopieren von Dokumenten oder Computerdateien anlässlich des Besuchs befragen zu wollen. Der Gerichtshof bezieht diese Aspekte des Besuchs folglich nicht in seine Prüfung ein.

B.5.1. Das Recht auf Achtung der Wohnung betrifft nicht nur Privatwohnungen, sondern gilt auch für Räume, die zu Berufs- oder Handelszwecken genutzt werden (EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding AS u.a.* gegen Norwegen, § 104; 27. September 2005, *Petri Sallinen u.a.* gegen Finnland, § 70; 28. April 2005, *Buck* gegen Deutschland, § 31; 16. Dezember 1992, *Niemietz* gegen Deutschland, §§ 30-31). Die Einmischung durch den Gesetzgeber kann jedoch weiter gehen, wenn es sich um berufliche oder kommerzielle Räume oder Tätigkeiten handelt (EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding AS u.a.* gegen Norwegen, § 104; 16. Dezember 1992, *Niemietz* gegen Deutschland, § 31).

Durch die fraglichen Bestimmungen sind natürliche Personen oder juristische Personen verpflichtet, im Rahmen eines Steuerbesuchs freien Zugang zu den Räumen zu gewähren, in denen die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, was eine Einmischung in das Recht auf Achtung der Wohnung darstellt (siehe im gleichen Sinne: EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding AS u.a. gegen Norwegen*, § 106).

B.5.2. Das Recht auf Achtung des Privatlebens umfasst das Recht des Einzelnen, außerhalb seines intimen Kreises Beziehungen zu knüpfen und zu entwickeln, auch auf beruflicher oder kommerzieller Ebene (EuGHMR, 23. März 2006, *Vitello* gegen Italien, § 47; 16. Dezember 1992, *Niemietz* gegen Deutschland, § 29). Darüber hinaus haben natürliche Personen und juristische Personen ein rechtmäßiges Interesse daran, den Schutz des Privatlebens der für sie arbeitenden Einzelpersonen zu gewährleisten. Diese Interessen müssen bei der Beurteilung der Frage, ob die behördliche Einmischung gerechtfertigt ist, berücksichtigt werden (EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding AS u.a. gegen Norwegen*, § 107).

B.6. Da ein Steuerbesuch eine Einmischung in das Recht auf Achtung der Wohnung ist, muss er den in B.3.2 angeführten Erfordernissen entsprechen.

B.7. Der Steuerbesuch, so wie er durch Artikel 319 Absatz 1 des EStGB 1992 und durch Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB geregelt wird, muss es ermöglichen, die notwendigen Feststellungen bezüglich der Ordnungsmäßigkeit der Steuererklärung vorzunehmen, und bezweckt somit die Eintreibung der Steuern, die notwendig sind für das ordnungsgemäße Funktionieren der öffentlichen Hand und für den wirtschaftlichen Wohlstand des Landes. Er dient folglich einem rechtmäßigen Ziel im Sinne von Artikel 8 Absatz 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.8.1. Indem dem zuständigen Gesetzgeber die Befugnis vorbehalten wird, zu bestimmen, in welchen Fällen und unter welchen Bedingungen die Unverletzlichkeit der Wohnung beeinträchtigt werden kann, gewährleistet Artikel 15 der Verfassung einer jeden Person, dass eine Einmischung in diese Rechte nur erlaubt ist aufgrund der Regeln, die durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung angenommen wurden.

Neben diesem formalen Legalitätserfordernis wird durch Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention die Verpflichtung auferlegt, dass die Einmischung in das Recht auf Achtung der Wohnung in einem deutlichen und ausreichend präzisen Wortlaut formuliert ist, der es ermöglicht, die Fälle vorherzusehen, in denen der Gesetzgeber eine solche Einmischung erlaubt, damit jeder unter den gegebenen Umständen in einem angemessenem

Maße die Folgen einer bestimmten Handlung vorhersehen kann (EuGHMR, 17. Februar 2004, *Maestri* gegen Italien, § 30).

B.8.2. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung und aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass der vorlegende Richter die Frage stellt, ob das Erfordernis der Vorhersehbarkeit der Einmischung in das Recht auf Achtung der Wohnung erfüllt sei, wenn Artikel 319 Absatz 1 des EStGB 1992 und Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB so zu verstehen seien, «dass sie den zuständigen Beamten der Steuerverwaltung ein allgemeines, bedingungsloses und unbeschränktes Recht des freien Zugangs zu den in diesen Artikeln erwähnten Betriebsräumen erteilen, wobei diese Beamten diese Betriebsräume ohne vorherige Genehmigung durchsuchen [...] dürfen [...] im Hinblick auf die Durchsuchung der dort befindlichen Bücher und Dokumente ».

B.9.1. Aus dem Wortlaut von Artikel 319 Absatz 1 des EStGB 1992 und von Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB geht hervor, dass der Steuerpflichtige verpflichtet ist, den Bediensteten, die mit der Durchführung von Kontrollen bezüglich der Einkommensteuer und der Mehrwertsteuer beauftragt sind, Zugang zu den beruflich genutzten Räumen zu gewähren. Der Steuerbesuch ist somit zweckgebunden, was beinhaltet, dass die Steuerverwaltung ihre Untersuchungsbefugnis nur anwenden kann zur Kontrolle der Einhaltung der Rechtsvorschriften über die Einkommensteuern und die Mehrwertsteuer und im Hinblick auf die Ermittlung des korrekten Betrags der geschuldeten Steuer.

B.9.2. Der Besuch von beruflich genutzten Räumen in Bezug auf Einkommensteuern darf aufgrund von Artikel 319 des EStGB 1992 angewandt werden, damit die zuständigen Bediensteten einerseits Art und Umfang der betreffenden Tätigkeit feststellen können und Vorhandensein, Art und Menge von Waren und Gegenständen jeglicher Art überprüfen können, die die betreffenden Personen dort besitzen oder aus gleich welchem Grund halten, einschließlich der Betriebs- und Beförderungsmittel, und damit sie andererseits alle in vorerwähnten Räumen befindlichen Bücher und Unterlagen prüfen können.

Durch Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB wird der Steuerverwaltung die Befugnis erteilt, vor Ort alle dort befindlichen Bücher und Dokumente zu prüfen, die Zuverlässigkeit der computergestützten Informationen, Daten und Verarbeitungen zu prüfen und Art und Umfang der dort ausgeübten Tätigkeit und des dafür angestellten Personals wie auch der dort befindlichen Waren und Güter einschließlich der Betriebs- und Beförderungsmittel festzustellen.

Somit ist in diesen Bestimmungen in deutlichem Wortlaut der Gegenstand der Kontrolle angegeben. Es wird ebenfalls präzisiert, zu welchen Räumen der freie Zugang gewährt werden muss.

B.9.3. Der Besuch in Bezug auf Einkommensteuern darf nur ausgeübt werden während der Uhrzeiten, in denen in den beruflich genutzten Räumen eine Tätigkeit ausgeübt wird. Der Besuch in Bezug auf die Mehrwertsteuer darf jederzeit und ohne Vorankündigung durchgeführt werden. Somit wird in den fraglichen Bestimmungen auch präzisiert, wann der Besuch stattfinden kann.

B.10.1. In der Vorabentscheidungsfrage ist der Umstand erwähnt, dass das Zugangsrecht der Steuerverwaltung ohne das vorherige Einverständnis des Steuerpflichtigen ausgeübt werden könne.

B.10.2. Durch die fraglichen Bestimmungen wird dem Steuerpflichtigen oder seinen Beauftragten die Verpflichtung auferlegt, freien Zugang zu den beruflich genutzten Räumen zu gewähren und somit bei dem Steuerbesuch mitzuarbeiten. Dadurch wird es den zuständigen Bediensteten jedoch nicht erlaubt, sich durch Zwang Zugang zu den beruflich genutzten Räumen zu verschaffen, wenn die verpflichtende Mitarbeit nicht gewährt wird. Wenn der Gesetzgeber eine solche Erzwingbarkeit des Zugangs zu den beruflich genutzten Räumen ohne das Einverständnis des Steuerpflichtigen beabsichtigt hätte, hätte er dies ausdrücklich vorsehen und die Bedingungen dafür definieren müssen, was nicht der Fall ist.

B.10.3. Bezüglich der verpflichtenden Mitarbeit aufgrund von Artikel 319 des EStGB 1992 hat der Minister der Finanzen erklärt:

« Das Besuchsrecht in Bezug auf die direkten Steuern ist kein Recht zur Haussuchung (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, 264/42, 217 und *Parl. Dok.*, Kammer, 1977-1978, 113/11, 23-24). Beamte der Einkommenssteuern haben nämlich nicht die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen *manu militari* zu zwingen, seine Verpflichtungen einzuhalten [...].

Die zuständigen Beamten der direkten Steuern haben nicht die Möglichkeit, das Zugangsrecht zu erzwingen. Wenn der Steuerpflichtige sich weigert, Zugang zu den betreffenden Räumen zu erteilen, kann der Besuch nicht stattfinden » (*Fr. & Antw.*, Kammer, 2009-2010, Nr. 93, 8. Februar 2010, S. 546).

Aus dem Wortlaut von Artikel 63 Absatz 1 des MwStGB geht nicht hervor, dass der Gesetzgeber die Kontrollbefugnis der Steuerverwaltung darin anders aufgefasst hätte.

B.10.4. Bei einer Verweigerung der Mitarbeit eines Steuerpflichtigen bei dem Besuch kann jedoch eine administrative Geldbuße (Artikel 445 des EStGB 1992 oder Artikel 70 § 4 des MwStGB) oder, bei einem Verstoß in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden, eine strafrechtliche Sanktion (Artikel 449 des EStGB 1992 oder Artikel 73 des MwStGB) auferlegt werden. Außerdem kann bei einer Verweigerung der Mitarbeit im Rahmen eines Besuchs eine Steuerveranlagung von Amts wegen erfolgen.

Schließlich bringen die Beamten der betreffenden Steuerverwaltung unter den im Gesetz festgelegten Bedingungen die Fakten, die gemäß den Steuergesetzen und den zu deren Ausführung getroffenen Erlassen strafrechtlich geahndet werden können und von denen sie im Rahmen eines Steuerbesuchs Kenntnis erlangt haben, dem Prokurator des Königs zur Kenntnis.

B.11.1. In der Vorabentscheidungsfrage wird ferner die durch die fraglichen Bestimmungen auferlegte Verpflichtung erwähnt, es den zuständigen Bediensteten zu ermöglichen, alle Bücher und Unterlagen oder Dokumente, die sich in den Räumen befinden, zu prüfen.

B.11.2. Durch einen Entscheid vom 16. Dezember 2003 hat der Kassationshof über die Tragweite des Rechts der Untersuchung der Bücher und Dokumente in beruflich genutzten Räumen aufgrund von Artikel 63 Absatz 1 Nr. 1 des MwStGB entschieden:

«In der Erwägung, dass einerseits aufgrund von Artikel 61 § 1 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches jeder verpflichtet ist, die Bücher und Dokumente, die er gemäß Artikel 60 aufbewahren muss, auf Ersuchen der Beamten der mit der Mehrwertsteuer beauftragten Verwaltung vor Ort vorzulegen, damit die genaue Erhebung der Steuer zu seinen Lasten oder zu Lasten Dritter überprüft werden kann;

Dass andererseits aufgrund von Artikel 63 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches jeder, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, Bediensteten, die befugt sind, die Anwendung der Mehrwertsteuer zu kontrollieren, und die im Besitz ihrer Legitimation sind, jederzeit und ohne vorherige Ankündigung freien Zugang zu den Räumlichkeiten, in denen er seine Tätigkeit ausübt, gewähren muss, damit sie die dort befindlichen Bücher und Dokumente prüfen können;

In der Erwägung, dass sich aus diesen Bestimmungen im Zusammenhang ergibt, dass die in Artikel 63 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnte Kontrollmaßnahme von der in Artikel 61 § 1 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnten Kontrollmaßnahme zu unterscheiden ist; dass Artikel 63 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches bezweckt, den zuständigen Bediensteten eine Untersuchungsbefugnis zu verleihen, die sie nicht aus Artikel 61 § 1 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches entnehmen können;

Dass sich hieraus ergibt, dass die zuständigen Bediensteten aufgrund von Artikel 63 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches das Recht haben zu prüfen, welche Bücher und Dokumente sich in den Räumen befinden, in denen die Tätigkeit ausgeübt wird, sowie die Bücher und Dokumente, die sie dort antreffen, zu prüfen, ohne vorher die Vorlage dieser Bücher und Dokumente beantragen zu müssen » (Kass., 16. Dezember 2003, *Arr. Cass.*, 2003, Nr. 647).

Da die Besuchsbefugnis bezüglich der Einkommensteuern durch das Gesetz vom 19. Mai 2010 mit demjenigen bezüglich der Mehrwertsteuer abgestimmt wurde, ist anzunehmen, dass die Erkenntnis aus dem vorerwähnten Entscheid auch für die Einkommensteuern gilt.

B.11.3. Die zuständigen Bediensteten verfügen somit, um die geschuldete Steuer feststellen zu können, über weitgehende Untersuchungsbefugnisse und haben das Recht, während des Besuchs zu prüfen, welche Bücher und Unterlagen oder Dokumente sich in den Räumen befinden und sie zu prüfen, ohne vorher deren Vorlage verlangen zu müssen. Eine sinnvolle Auslegung der Verpflichtung zur Mitarbeit erfordert es, dass die Steuerverwaltung nicht von der Wahl des Steuerpflichtigen abhängig ist, zu bestimmen, in welche Dokumente er Einsicht gewährt, und dass der Steuerpflichtige seine Mitarbeit gewähren muss, um beispielsweise geschlossene Schränke oder Tresore zu öffnen. Die fraglichen Bestimmungen erlauben es den zuständigen Bediensteten jedoch nicht, die Einsicht der betreffenden Bücher und Unterlagen oder Dokumente eigenmächtig zu erzwingen, wenn der Steuerpflichtige sich dagegen wehrt. Wenn der Gesetzgeber eine solche Erzwingbarkeit beabsichtigt hätte, hätte er dies ausdrücklich vorsehen und die Bedingungen dafür definieren müssen, was nicht der Fall ist.

B.11.4. Wie in B.10.4 angeführt wurde, kann bei einer Verweigerung der Mitarbeit wohl eine administrative Geldbuße (Artikel 445 des EStGB 1992 oder Artikel 70 § 4 des MwStGB) oder, bei einem Verstoß in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden, eine strafrechtliche Sanktion (Artikel 449 des EStGB 1992 oder Artikel 73 des MwStGB) auferlegt werden. Außerdem kann bei einer Verweigerung der Mitarbeit eine Steuerveranlagung von Amts wegen erfolgen. Schließlich bringen die Bediensteten der betreffenden Steuerverwaltung unter den im Gesetz festgelegten Bedingungen die Fakten, die gemäß den Steuergesetzen und den zu deren Ausführung getroffenen Erlassen strafrechtlich geahndet werden können und von denen sie im Rahmen eines Steuerbesuchs Kenntnis erlangt haben, dem Prokurator des Königs zur Kenntnis.

B.12. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass im Gegensatz zu dem, was in der Vorabentscheidungsfrage angeführt wird, die zuständigen Bediensteten bei einem Steuerbesuch nicht über ein allgemeines, bedingungsloses und unbeschränktes Recht des freien Zugangs zu den beruflich genutzten Räumen verfügen. In den fraglichen

Bestimmungen sind die Personen erwähnt, die verpflichtet sind, der Steuerverwaltung freien Zugang zu beruflich genutzten Räumen zu erteilen; es wird darin präzisiert, wo, wann und durch wen der Besuch ausgeführt werden kann und was dessen Gegenstand ist. Unter Berücksichtigung insbesondere des in B.10.2 und B.11.3 Erwähnten sind sie ausreichend deutlich, damit der Rechtsunterworfenen wissen kann, was er zu erwarten hat, und erfüllen sie somit das Erfordernis der Vorhersehbarkeit im Sinne von Artikel 8 Absatz 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.13.1. Es ist noch zu prüfen, ob die Maßnahmen notwendig sind in einer demokratischen Gesellschaft und in einem vernünftigen Verhältnis zum Ziel stehen. Wichtig ist dabei, dass der Steuerbesuch in Bezug auf die Einkommensteuern und in Bezug auf die Mehrwertsteuer mit effektiven Garantien gegen Missbrauch einhergehen muss (EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding AS u.a.* gegen Norwegen, § 163).

B.13.2. Der Besuch ist ein wichtiges Mittel für die Steuerverwaltung, das es ermöglichen muss, die erforderlichen Feststellungen vorzunehmen in Bezug auf die Ordnungsmäßigkeit der Steuererklärung, und kann folglich als notwendig erachtet werden in einer demokratischen Gesellschaft.

B.13.3. Die fraglichen Bestimmungen beziehen sich auf den Zugang zu Betriebsräumen und nicht auf den Zugang zu einer Privatwohnung, sodass eine vorherige richterliche Ermächtigung für einen Steuerbesuch unter diesen Umständen nicht erforderlich ist (siehe im gleichen Sinne: EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding AS u.a.* gegen Norwegen, § 172).

Die Bediensteten, die den Steuerbesuch durchführen, müssen jedoch im Besitz einer Legitimation sein, die es ihnen ermöglicht, sich auszuweisen, und die sie auf Bitte des Steuerpflichtigen vorlegen müssen (Kass., 12. September 2008, *Arr. Cass.*, 2008, Nr. 469).

B.13.4. Bei der Durchführung des Steuerbesuchs müssen die zuständigen Bediensteten dafür sorgen, dass der Steuerpflichtige nicht in seiner Berufstätigkeit behindert wird. Außerdem können die zuständigen Bediensteten den Steuerpflichtigen nicht zwingen, sein Berufsgeheimnis zu verletzen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 112; *Parl. Dok.*, Senat, 1961-1962, Nr. 366, S. 301).

Das Berufsgeheimnis gilt zum Schutz der Kundschaft und ausschließlich für Sachen, von denen der Betroffene in Ausübung seiner Berufstätigkeit Kenntnis erlangt hat (Kass., 30. Oktober 1978, *Arr. Cass.*, 1978, S. 235). Das Berufsgeheimnis kann nicht geltend

gemacht werden mit dem alleinigen Ziel, sich einer Steuerkontrolle zu entziehen (Kass., 17. Juni 1969, *Arr. Cass.*, 1969, S. 1036).

B.14.1. In der Vorabentscheidungsfrage ist der Umstand erwähnt, dass der Besuch möglich sei, ungeachtet dessen, ob dies im Hinblick auf die Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften oder im Hinblick auf die Feststellung strafrechtlich geahндeter steuerrechtlicher Verstöße geschehe.

B.14.2. Das Ziel eines Steuerbesuchs und einer strafrechtlichen Haussuchung ist grundsätzlich verschieden. Durch die fraglichen Bestimmungen wird den zuständigen Bediensteten eine administrative Untersuchungsbefugnis verliehen, die zweckgebunden ist und die nur ausgeübt werden kann im Hinblick auf die Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Steuererklärung für die Einkommensteuern oder die Mehrwertsteuer. Es muss keine Vermutung des Betrugs vorliegen, um einen Steuerbesuch zu rechtfertigen.

B.14.3. Die Beamten der Steuerverwaltungen in Bezug auf die Einkommensteuern und die Mehrwertsteuer verfügen nicht über gerichtliche Ermittlungsbefugnisse; sie teilen jedoch unter den im Gesetz festgelegten Bedingungen die Fakten, die gemäß den Steuergesetzen und den zu deren Ausführung getroffenen Erlassen strafrechtlich geahндet werden können und von denen sie Kenntnis erlangt haben, den Gerichtsbehörden mit. Es obliegt dann diesen Behörden, über die weitere Behandlung dieser Sache zu urteilen.

B.14.4. Insofern das Ziel des Steuerbesuchs nur auf die korrekte Erhebung der Steuer ausgerichtet ist, kann der Steuerpflichtige sich nicht auf das Schweigerecht und das Recht, sich nicht selbst zu beschuldigen, berufen, um sich seiner Verpflichtung zur Mitarbeit an dem Besuch zu entziehen (EuGHMR, Entscheidung, 16. Juni 2015, *Van Weerelt* gegen Niederlande, § 56). Nur wenn eine eingeleitete Verfolgung im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention vorliegt, kann der Steuerpflichtige sich auf das Schweigerecht und das Recht, sich nicht selbst zu beschuldigen, berufen (EuGHMR, 25. Februar 1993, *Funke* gegen Frankreich, § 44). Dieses Recht setzt voraus, dass in einem Strafverfahren nicht von einem Beweis Gebrauch gemacht wird, der durch Methoden des unangemessenen Zwangs gegen den Willen des Beschuldigten erlangt wurde (EuGHMR, 3. Mai 2001, *J.B.* gegen Schweiz, § 64; 17. Dezember 1996, *Saunders* gegen Vereinigtes Königreich, § 68). Das Recht, sich nicht selbst zu beschuldigen, erstreckt sich jedoch nicht auf die in Strafsachen vorgenommene Verwendung von Angaben, die von dem Steuerpflichtigen erlangt werden können durch Anwendung von Zwangsmaßnahmen, die jedoch unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen bestehen (EuGHMR, Entscheidung,

16. Juni 2015, *Van Weerelt* gegen Niederlande, § 55; 17. Dezember 1996, *Saunders* gegen Vereinigtes Königreich, § 69).

B.15.1. Wie in B.14.2 angeführt wurde, ist der Steuerbesuch zweckgebunden und muss er innerhalb der Grenzen, die in den fraglichen Bestimmungen hinsichtlich des Zeitpunkts und des Gegenstands der Kontrolle sowie der Art der Räumlichkeiten angegeben sind, ausgeführt werden.

Wenn die zuständigen Bediensteten die Grenzen ihrer Untersuchungsbefugnis überschreiten, machen sie sich des Befugnismissbrauchs oder der Befugnisüberschreitung schuldig, was gegebenenfalls zur Nichtigkeit des Besuchs führen kann.

B.15.2. Das Gericht erster Instanz erkennt über Streitfälle mit Bezug auf die Anwendung eines Steuergesetzes (Artikel 569 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches). Während der gerichtlichen Kontrolle muss geprüft werden, ob die in den fraglichen Bestimmungen enthaltenen Bedingungen eingehalten wurden und ob der durchgeführte Besuch verhältnismäßig war zum angestrebten Ziel. Somit ist eine effektive gerichtliche Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit eines Steuerbesuchs und der erhaltenen Beweise möglich.

B.16. Aus dem in B.9 bis B.15 Erwähnten und daher im Gegensatz zu dem, was in der Vorabentscheidungsfrage angeführt wird, wie bereits in B.12 in Erinnerung gerufen wurde, erweist sich, dass der Steuerbesuch in Bezug auf die Einkommensteuer und die Mehrwertsteuer mit ausreichenden Garantien gegen Missbrauch einhergeht. Dadurch hat der Gesetzgeber ein faires Gleichgewicht geschaffen zwischen einerseits den Rechten der betreffenden Steuerpflichtigen und andererseits der Notwendigkeit, auf sachdienliche Weise eine Kontrolle oder eine Untersuchung bezüglich der Anwendung der Einkommensteuern oder der Mehrwertsteuer vornehmen zu können.

B.17. Unter Berücksichtigung des in B.16 Erwähnten ist die Vorabentscheidungsfrage verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Unter Berücksichtigung des in B.16 Erwähnten verstoßen Artikel 319 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 63 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches nicht gegen die Artikel 15 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 12. Oktober 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) E. De Groot