

Geschäftsverzeichnisnr. 7217
Entscheid Nr. 123/2020 vom 24. September 2020

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 19 des Gesetzes vom 2. Mai 2019 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen 2019-I. », erhoben von Raf Geurts.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 20. Juni 2019 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 21. Juni 2019 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Raf Geurts, unterstützt und vertreten durch RA H. Vandenberghe und RÄin A. Lewandowski, in Limburg zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 19 des Gesetzes vom 2. Mai 2019 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen 2019-I. » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 15. Mai 2019).

Schriftsätze wurden eingereicht von

- Andrew Carleton Teich, in seiner Eigenschaft als Liquidator *qualitate qua* der « FLIR Systems » PGmbH, unterstützt und vertreten durch RA A. Huyghe und RÄin J. Permeke, in Brüssel zugelassen,

- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch A. Lauwers, Beraterin beim FÖD Finanzen.

Die klagende Partei hat einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Andrew Carleton Teich hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 17. Juni 2020 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter R. Leysen und T. Giet, beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 1. Juli 2020 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 1. Juli 2020 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Aufgrund von Artikel 133 § 1 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: KE/EStGB 1992) werden Veranlagungen « auf den Namen des betreffenden Steuerschuldners in die Heberolle eingetragen ». Eine Veranlagung, die auf den Namen einer anderen Person als des

Steuerschuldners in die Heberolle eingetragen wird, ist folglich ungültig (Kass., 18. Juni 2009, F.08.0034.F).

Weder das Einkommensteuergesetzbuch (nachstehend: EStGB 1992) noch der KE/EStGB 1992 bestimmen, wer der Steuerschuldner der Steuer ist, die zu Lasten einer liquidierten Gesellschaft festgesetzt wurde. Dieser Steuerschuldner ist folglich anhand der Regeln des Gesellschaftsrechts zu bestimmen.

B.1.2. Aufgrund von Artikel 183 § 1 des Gesellschaftsgesetzbuches (nachstehend: GesGB) wird davon ausgegangen, dass eine Gesellschaft nach ihrer Auflösung zum Zwecke der Liquidation fortbesteht. Aufgrund von Artikel 2:76 des Gesetzbuches der Gesellschaften und Vereinigungen (nachstehend: GesVerGB) wird davon ausgegangen, dass eine Gesellschaft nach ihrer Auflösung zum Zweck der Liquidation bis zu deren Abschluss fortbesteht. In der Zeit zwischen der Auflösung und dem Abschluss der Liquidation behält die Gesellschaft in Liquidation folglich ihre Rechtspersönlichkeit.

Der Abschluss der Liquidation hat hingegen den Verlust der Rechtspersönlichkeit zur Folge geübt (Kass., 14 february 2012, P.11.1181.N). Durch Abschluss der Liquidation hört die Gesellschaft auf zu bestehen, ist sie kein Rechtssubjekt mehr, hat sie keinen Gesellschaftssitz, kein Vermögen und keine Organe mehr. Folglich kann sie rechtlich nicht mehr in Anspruch genommen werden.

B.1.3. Um die Rechte der Gläubiger der liquidierten Gesellschaft zu schützen, bestimmen Artikel 198 § 1 dritter Gedankenstrich des GesGB und Artikel 2:143 § 1 fünfter Gedankenstrich des GesVerGB, dass die Gesellschaft noch für die Dauer von fünf Jahren nach der Bekanntmachung des Abschlusses der Liquidation in den Anlagen zum *Belgischen Staatsblatt* von ihren Gläubigern in der Person ihres Liquidators in Anspruch genommen werden kann.

Der Liquidator kann nach diesen Bestimmungen von den Gläubigern der Gesellschaft nur in seiner Eigenschaft als Liquidator in Anspruch genommen werden. Da eine gemäß diesen Bestimmungen erhobene Klage aufgrund einer rechtlichen Fiktion gegen die liquidierte Gesellschaft gerichtet ist in Bezug auf Schulden, die zu dem Zeitpunkt entstanden sind, zu dem

die Gesellschaft noch existierte, haftet der Liquidator für diese Schulden nicht mit seinem Privatvermögen.

B.1.4. Angesichts der vorstehenden Ausführungen muss die Steuerverwaltung, falls sie anlässlich einer Kontrolle nach Abschluss der Liquidation einer Gesellschaft die Gesellschaft als Steuerpflichtige zur Gesellschaftssteuer veranlagt, diese Veranlagung auf den Namen ihres Liquidators in die Heberolle eintragen.

B.2.1. Der angefochtene Artikel 19 des Gesetzes vom 2. Mai 2019 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen 2019-I. » (nachstehend: Gesetz vom 2. Mai 2019) ändert Artikel 357 des EStGB 1992 ab, der Bestandteil der Bestimmungen dieses Gesetzbuches ist, die die Veranlagungsfristen bei der Festlegung und der Beitreibung der Einkommensteuern regeln.

B.2.2. Die klagende Partei ist in eine Streitigkeit mit der Steuerverwaltung im Zusammenhang mit der Liquidation einer Gesellschaft verwickelt. Weil die Steuerverwaltung die Veranlagung zur Gesellschaftssteuer auf den Namen der liquidierten Gesellschaft statt ihres Liquidators in die Heberolle eingetragen hat, hat der Richter diese Veranlagung für ungültig erklärt.

B.2.3. Artikel 356 des EStGB 1992 bestimmt:

« Wird gegen einen Beschluss des Generalberaters der mit der Festlegung der Einkommensteuern beauftragten Verwaltung 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 Liste 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 ».

B.2.4. Bevor die angefochtene Bestimmung in Kraft getreten ist, konnte die Steuerverwaltung dem Richter nach der Ungültigerklärung der Veranlagung aus dem in B.2.2 erwähnten Grund keine gültige Ersatzsteuer vorlegen. Artikel 356 des EStGB 1992 verlangt nämlich, dass die Ersatzsteuer « zu Lasten desselben Steuerschuldners », der auch in der für ungültig erklärten Veranlagung genannt ist, diesem Richter vorgelegt wird. Falls die Steuerverwaltung eine Ersatzsteuer zu Lasten des Liquidators in die Heberolle eintragen würde, müsste diese daher aus demselben Grund wie die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt werden.

B.2.5. Kraft Artikel 357 des EStGB 1992 werden zwar bestimmten Kategorien von Personen mit den Steuerschuldner der ursprünglichen Steuer im Sinne von Artikel 356 desselben Gesetzbuches gleichgestellt, aber diese Bestimmung enthielt keine Gleichstellung zwischen der liquidierten Gesellschaft und ihrem Liquidator. Artikel 357 des EStGB 1992 lautete nämlich in der Fassung vor seiner Abänderung durch die angefochtene Bestimmung wie folgt:

« Pour l'application des articles 355 et 356, sont assimilés au même redevable :

1° les héritiers du redevable;

2° son conjoint;

3° selon le cas, la société qui a procédé à une fusion, scission, opération assimilée à une fusion ou autre dissolution sans partage total de l'avoir social, et la société absorbante ou bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires de l'opération;

4° les membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef, le directeur, les actionnaires ou les associés ont été primitivement imposés et réciproquement ».

B.2.6. Die angefochtene Bestimmung ergänzt Artikel 357 des EStGB 1992 deshalb um eine Gleichstellung zwischen dem Liquidator und der liquidierten juristischen Person als Steuerschuldnerin. Der neue Artikel 357 Nr. 5 des EStGB 1992 legt fest:

« Pour l'application des articles 355 et 356, sont assimilés au même redevable :

[...]

5° le liquidateur de la personne morale dont la liquidation a été clôturée, en cette qualité, ou, à défaut, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de la partie 1re, livre 2, titre 8 du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143, du même Code ».

B.2.7. In den Vorarbeiten wurde die angefochtene Bestimmung wie folgt begründet:

« Avec l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 27 juin 2017 il a été statué que les impositions effectuées au nom d'une société liquidée étaient en fait adressées à une société qui n'existait plus et que de telles impositions devaient être effectuées au nom du liquidateur, en sa qualité de liquidateur de la société liquidée. Aucun pourvoi en cassation n'était possible contre cet arrêt.

Dans l'article 355, CIR 92, la possibilité a été offerte, en cas d'annulation d'une imposition dans une décision rendue à la suite d'une réclamation, de proposer une cotisation de remplacement tenant compte du motif de l'annulation pour un motif autre que la prescription. Lorsqu'une décision judiciaire annule une imposition pour un motif autre qu'une prescription, conformément à l'article 356, CIR 92, une cotisation subsidiaire peut être soumise au juge sous la forme de conclusions. Dans les deux cas, la condition est que les nouvelles cotisations en cause doivent être établies sur la base des mêmes éléments fiscaux et à l'encontre du même contribuable. L'article 357, CIR 92 détermine qui peut être considéré comme le même contribuable.

En l'état actuel de la législation, en application de l'article 357, CIR 92, le liquidateur ' *qualitate qua* ' ne peut être considéré comme le même contribuable au sens des articles 355 et 356, CIR 92. Dans la loi du 11 décembre 2008 (*Moniteur belge* du 12 janvier 2009) il a déjà été inséré une disposition semblable régissant par exemple les sociétés acquises à la suite d'une fusion.

L'article 357, CIR 92 est également modifié afin d'y ajouter le liquidateur ' *qualitate qua* ' à la liste des personnes assimilées au contribuable dans le cadre de l'enrôlement d'une cotisation subsidiaire ou de remplacement établie suite à l'annulation d'une cotisation par une décision judiciaire ou administrative.

L'enrôlement au nom du liquidateur ' *qualitate qua* ' ne crée aucune obligation supplémentaire pour le liquidateur en son nom personnel » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2018-2019, DOC 54-3699/001, SS. 7-8).

B.2.8. Infolge der angefochtenen Bestimmung kann die Steuerverwaltung demjenigen Richter fortan eine gültige Ersatzsteuer auf den Namen des Liquidators vorlegen, der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt hat, weil sie zu Unrecht auf den Namen der liquidierten Gesellschaft in die Heberolle eingetragen wurde.

B.3.1. Die klagende Partei und die intervenierende Partei pflichten dem Ziel bei, das mit Artikel 19 des Gesetzes vom 2. Mai 2019 verfolgt wird. Ihre Einwände beschränken sich auf den zeitlichen Geltungsbereich der angefochtenen Bestimmung.

B.3.2. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtene Bestimmung gegen die Artikel 10 und 11 in Verbindung mit Artikel 170 § 1 der Verfassung, mit dem Legalitätsprinzip in Steuersachen, mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und mit dem Grundsatz der Mindestvorhersehbarkeit des Steuergesetzes, weil sie in Bezug auf anhängige steuerrechtliche Gerichtsverfahren eine Grundlage für eine Ersatzsteuer biete, die andernfalls keine Gesetzesgrundlage hätte.

Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtene Bestimmung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze und mit Artikel 2 (nunmehr Artikel 1) des Zivilgesetzbuches, weil sie in anhängige Gerichtsverfahren mit rückwirkender Kraft eingreife.

Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtene Bestimmung gegen Artikel 16 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze und mit Artikel 2 (nunmehr Artikel 1) des Zivilgesetzbuches, weil sie erworbene Rechte mit rückwirkender Kraft beeinträchtigt.

Der vierte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Gewaltentrennung und mit dem Rechtsstaatsprinzip, weil der Gesetzgeber in anhängige Gerichtsverfahren zwischen Privatpersonen und einer Verwaltungsbehörde mit rückwirkender Kraft eingreife.

Der fünfte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit dem Grundsatz der geordneten Rechtspflege, weil die angefochtene Bestimmung die Waffengleichheit zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus in einem anhängigen Gerichtsverfahren beeinträchtigt.

B.3.3. Da diese fünf Klagegründe untrennbar miteinander zusammenhängen, werden sie gemeinsam untersucht.

B.3.4. Hinsichtlich des fünften Klagegrundes ist darauf hinzuweisen, dass Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention nicht auf nicht strafrechtliche Steuerstreitigkeiten anwendbar ist (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini gegen Italien*). Trotzdem wird das Recht auf ein faires Verfahren auch durch einen allgemeinen Rechtsgrundsatz gewährleistet.

B.4.1. Die Parteien sind hinsichtlich der Einstufung des zeitlichen Geltungsbereichs der angefochtenen Bestimmung unterschiedlicher Meinung. Nach Ansicht der klagenden Partei und der intervenierenden Partei greift sie mit rückwirkender Kraft in anhängige Gerichtsverfahren ein und beeinträchtigt sie bereits erworbene Rechte. Nach Auffassung des Ministerrats entfaltet sie hingegen sofortige Wirkung und muss sie als Verfahrensregel in anhängigen Gerichtsverfahren angewandt werden.

B.4.2. Die angefochtene Bestimmung bezieht sich auf die Bestimmung der Kategorien der Steuerpflichtigen. Im Gegensatz zur Ansicht des Ministerrats muss sie als eine Regel des materiellen Steuerrechts und nicht als eine steuerrechtliche Verfahrensregel angesehen werden.

B.4.3. Die unmittelbare Wirkung einer Norm beinhaltet, dass diese Norm nicht nur auf Situationen anwendbar ist, die nach ihrem Inkrafttreten entstehen, sondern ebenfalls auf die Folgen der unter der vorherigen Regelung entstandenen Situationen, die eintreten oder andauern unter der Geltung der neuen Regelung, insofern diese Anwendung nicht Rechte, die bereits unwiderruflich festgelegt sind, verletzt.

Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.



B.5.1. Die angefochtene Bestimmung wurde im *Belgischen Staatsblatt* vom 15. Mai 2019 veröffentlicht und ist am 25. Mai 2019 in Kraft getreten. Sie enthält keine Übergangsmaßnahmen.

Sie gilt daher nicht nur in dem Fall, in dem der Richter nach dem 25. Mai 2019 eine Veranlagung für ungültig erklärt, weil sie auf den Namen einer liquidierten Gesellschaft in die Heberolle eingetragen wurde, sondern auch in anhängigen Rechtsstreitigkeiten, in denen der Steuerrichter die ursprüngliche Veranlagung bereits vor dem 25. Mai 2019 für ungültig erklärt hatte und die in Artikel 356 des EStGB 1992 genannte Frist von sechs Monaten für die Festlegung einer Ersatzsteuer noch lief.

B.5.2. Die angefochtene Bestimmung ändert eine der Bedingungen ab, unter denen die Steuerverwaltung eine Ersatzsteuer festlegen kann, nachdem der Richter die Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat. In einem solchen Fall bleibt die Sache während sechs Monaten ab der gerichtlichen Entscheidung in der Heberolle eingetragen, um der Steuerverwaltung die Möglichkeit zu geben, eine neue Veranlagung vorzunehmen. Während dieser Frist sind die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen ausgesetzt.

B.6.1. Sofern die angefochtene Bestimmung in Verfahren Anwendung findet, in denen der Richter die ursprüngliche Veranlagung nach dem 25. Mai 2019 für ungültig erklärt, weil sie auf den Namen der liquidierten Gesellschaft in die Heberolle eingetragen wurde, entfaltet sie keine rückwirkende Kraft.

B.6.2. Die angefochtene Bestimmung entfaltet auch keine rückwirkende Kraft, wenn sie in Sachen angewandt wird, in denen der Richter die ursprüngliche Veranlagung aus diesem Grund vor dem 25. Mai 2019 für ungültig erklärt hat und die Frist von sechs Monaten, während der die Sache in der Heberolle eingetragen bleibt, noch nicht abgelaufen ist. Der Richter hat in diesen Fällen ein Zwischenurteil erlassen und der Steuerverwaltung die Möglichkeit gegeben, innerhalb dieser Frist eine Ersatzsteuer zu seiner Beurteilung vorzulegen, sodass kein endgültiger Zustand in Bezug auf die Befreiung von der geschuldeten Steuer entstanden ist. Die Anwendung der angefochtenen Bestimmung hat in diesem Fall nicht zur Folge, dass unwiderruflich erworbene Rechte beeinträchtigt werden.

B.6.3. Folglich findet die angefochtene Bestimmung keine Anwendung auf Fakten, Handlungen und Zustände, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig vollzogen waren, und kann sie nicht als rückwirkende Vorschrift qualifiziert werden.

B.6.4. Die Klagegründe sind daher unbegründet, sofern angeführt wird, dass die angefochtene Bestimmung mit rückwirkender Kraft in anhängige Gerichtsverfahren eingreife und erworbene Rechte beeinträchtige.

B.6.5. Obwohl die angefochtene Bestimmung keine rückwirkende Kraft entfaltet, hat sie zur Folge, dass der Ablauf von Gerichtsverfahren in gewissem Sinne beeinflusst wird.

Es obliegt grundsätzlich dem Gesetzgeber, das Inkrafttreten eines neuen Gesetzes zu regeln und zu bestimmen, ob er Übergangsmaßnahmen vorsehen muss oder nicht. Gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung wird nur verstoßen, wenn der Zeitpunkt des Inkrafttretens zu einem Behandlungsunterschied führt, für den keine vernünftige Rechtfertigung besteht, oder wenn der Grundsatz des berechtigten Vertrauens auf übermäßige Weise verletzt wird.

Der Grundsatz des berechtigten Vertrauens ist eng mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit verbunden, der es dem Gesetzgeber verbietet, ohne objektive und vernünftige Rechtfertigung das Interesse der Rechtsunterworfenen daran, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorhersehen zu können, zu beeinträchtigen.

B.7.1. Die Möglichkeit, eine Ersatzsteuer festzulegen, ist nach Ansicht des Gesetzgebers dadurch gerechtfertigt, dass « es eine Frage der einfachen Gerechtigkeit sei, dass jeder Steuerpflichtige seinen Beitrag an den Staat zahlt, selbst wenn ein Verwaltungsbeamter einen Verfahrensfehler begangen hat » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 407, S. 59).

Auch darf, « wenn die Verwaltung bei der Anwendung der Gesetze einen Irrtum begangen hat, [...] dies die gerechte Verteilung der Steuerlasten nicht beeinflussen, es sei denn, der Steuerpflichtige hat den Vorteil der Rechtsverwirkung erlangt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 59, SS. 24-25).

Es handelt sich um eine Verpflichtung für die Steuerverwaltung, sobald die Bedingungen dazu erfüllt sind, da es ihr nicht freisteht, auf die Einforderung von geschuldeten Steuern zu verzichten (Kass., 5. September 1967, *Arr. Cass.*, 1968, S. 23).

B.7.2. Aus den in B.2.7 erwähnten Vorarbeiten geht hervor, dass mit der angefochtenen Bestimmung das Ziel verfolgt wurde, gesetzlich geschuldete Steuern eintreiben zu können und die Rechtsunsicherheit zu beseitigen, die infolge einer Entwicklung in der Rechtsprechung entstanden war. Diese Rechtsunsicherheit war umso größer, als die Rechtsprechung der Steuergerichte nur zwischen den Parteien gilt.

Weder der Umstand, dass einige Steuerpflichtige hoffen durften, den Vorteil im Zusammenhang mit der Rechtsprechung mancher Gerichte in Anspruch nehmen zu können, noch das Bestehen anhängiger Gerichtsverfahren haben als solche zur Folge, dass es dem Gesetzgeber untersagt wäre, die Interessen der Staatsfinanzen zu schützen und einen Zustand der Rechtsunsicherheit zu beseitigen.

B.7.3. Die in der angefochtenen Bestimmung angesprochenen Liquidatoren konnten nicht auf rechtlich geschützte Weise darauf vertrauen, dass nach der Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung, die zu Unrecht auf den Namen der liquidierten Gesellschaft in die Heberolle eingetragen wurde, keine Ersatzsteuer festgelegt werden würde, auch wenn dafür zunächst eine Gesetzesänderung notwendig war.

Sie konnten nämlich vernünftigerweise erwarten, dass der Gesetzgeber infolge einer Entwicklung in der Rechtsprechung Maßnahmen ergreifen würde, um zu vermeiden, dass bestimmte Steuerpflichtige einen Steuervorteil genießen würden, der anderen Steuerpflichtigen verwehrt bleiben würde. Die Festlegung einer Veranlagung in den Fällen, in denen die Steuer aufgrund des Gesetzes geschuldet wird, stellt eine Verpflichtung für die Verwaltung dar, mit der die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet und die Interessen der öffentlichen Finanzen gewahrt werden.

B.7.4. Die angefochtene Bestimmung erlaubt es der Steuerverwaltung nicht, der Besteuerungsgrundlage Elemente hinzuzufügen. Kraft Artikel 356 des EStGB 1992 muss die Ersatzsteuer nämlich auf allen oder einem Teil derselben Veranlagungsbestandteile wie denen der ursprünglichen Veranlagung beruhen.

Diese Ersatzsteuer wird im Übrigen nicht an den Steuerschuldner geschickt, sondern anhand eines Schriftsatzes dem Richter vorgelegt, der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt hat. Dieser Richter verfügt über die volle Rechtsprechungsgewalt und prüft nicht nur, ob die Ersatzsteuer alle Formerfordernisse erfüllt, sondern auch, ob die in die Heberolle eingetragene Steuer tatsächlich geschuldet war und ob deren Höhe von der Steuerverwaltung richtig ermittelt wurde.

B.7.5. Der zeitliche Geltungsbereich der angefochtenen Bestimmung ist schließlich nicht mit unverhältnismäßigen Folgen für den betreffenden Liquidator verbunden. Sie gilt nur für zukünftige Rechtsstreitigkeiten und für Rechtsstreitigkeiten, bei denen die ursprüngliche Veranlagung bereits vor dem 25. Mai 2019 für ungültig erklärt wurde und die Frist von sechs Monaten zur Festlegung einer Ersatzsteuer zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgelaufen war. Sie kann daher nicht in Sachen angewandt werden, in denen die Ungültigerklärung der ursprünglichen Veranlagung bereits mehr als sechs Monate zurückliegt. Sie kann auch nicht in Sachen angewandt werden, in denen der Richter die ursprüngliche Veranlagung vor diesem Datum in einem Endurteil für ungültig erklärt hat, und zwar aufgrund des Arguments, dass nach den damals gültigen Rechtsvorschriften keine gültige Festlegung einer Ersatzsteuer möglich war.

Außerdem wird der Liquidator nur in seiner Eigenschaft als Liquidator in Anspruch genommen. Er haftet grundsätzlich nicht mit seinem Privatvermögen für die Steuerschuld der liquidierten Gesellschaft. Das wäre nur dann der Fall, wenn ein Richter im Rahmen einer gegen ihn gerichteten Haftpflichtklage eine Verletzung der ihn treffenden Geschäftsführungspflichten feststellen würde oder wenn ein Richter die Liquidation für nichtig erklären würde.

B.8. Die Klagegründe sind unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 24. September 2020.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen