

Geschäftsverzeichnissnr. 7259

Entscheid Nr. 27/2021  
vom 25. Februar 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 30. September 2019, dessen Ausfertigung am 9. Oktober 2019 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 346 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er die Steuerverwaltung nicht dazu verpflichtet, dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Festlegung des in Anwendung von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 auf ein getrennt steuerpflichtiges Einkommen anzuwendenden Steuersatzes eine Mitteilung zuzusenden, in der der zu berücksichtigende Steuersatz und das zu berücksichtigende Jahr sowie die Gründe, weshalb diese Entscheidung getroffen wurde, angegeben werden, während dieselbe Bestimmung die Verwaltung dazu verpflichtet, dem Steuerpflichtigen per Einschreibebrief die Einkünfte und anderen Angaben mitzuteilen, durch die sie die angegebenen oder schriftlich bestätigten Einkünfte beziehungsweise Angaben zu ersetzen beabsichtigt, wobei sie die Gründe angibt, die ihrer Ansicht nach die Berichtigung rechtfertigen, insofern diese Bestimmung dazu dient, den Steuerpflichtigen zu schützen, indem er in die Lage versetzt wird, den Standpunkt der Verwaltung vor der Eintragung in die Heberolle zu kennen und gegebenenfalls seine Bemerkungen zu diesem Standpunkt in Kenntnis der Sachlage vorzubringen beziehungsweise seine Zustimmung zu erteilen? ».

(...)

## III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung, bestimmt:

« Ist die Verwaltung der Ansicht, dass sie Einkünfte und andere Angaben berichtigen muss, die der Steuerpflichtige entweder in einer Erklärung angegeben hat, die die Bedingungen in Bezug auf Form und Fristen erfüllt, die in den Artikeln 307 bis 311 oder in den Bestimmungen zur Ausführung von Artikel 312 vorgesehen sind, oder die er schriftlich bestätigt hat, teilt sie ihm per Einschreibebrief die Einkünfte und anderen Angaben mit, durch die sie die angegebenen oder schriftlich bestätigten Einkünfte beziehungsweise Angaben zu ersetzen beabsichtigt, wobei sie die Gründe angibt, die ihrer Ansicht nach die Berichtigung rechtfertigen.

Greift die Verwaltung auf das in Artikel 342 § 1 Absatz 1 erwähnte Beweismittel zurück, teilt sie auf dieselbe Weise den Betrag der Gewinne oder Profite von drei ähnlichen Steuerpflichtigen mit und die Angaben, die notwendig sind, um den Betrag der Gewinne oder Profite des betreffenden Steuerpflichtigen proportional festzulegen.

Der Steuerpflichtige kann innerhalb einer Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach Versendung dieser Mitteilung seine Bemerkungen schriftlich einreichen; diese Frist kann aus rechtmäßigen Gründen verlängert werden; die Steuer darf nicht vor Ablauf dieser eventuell verlängerten Frist festgelegt werden, außer wenn der Steuerpflichtige der Berichtigung seiner Erklärung schriftlich zugestimmt hat oder wenn die Rechte der Staatskasse aufgrund einer anderen Ursache als dem Ablauf der Veranlagungsfrist gefährdet sind.

Vorhergehende Absätze sind ebenfalls auf Einkünfte und andere Angaben anwendbar, die in dem in Artikel 306 erwähnten Vorschlag der vereinfachten Erklärung angegeben sind, wenn entweder dieser Vorschlag der vereinfachten Erklärung, ergänzt um die Angaben, die der Steuerpflichtige innerhalb der in Artikel 306 § 3 erwähnten Frist übermittelt hat, unrichtig oder unvollständig ist oder wenn die Verwaltung mit den Bemerkungen, die der Steuerpflichtige ihr innerhalb der in Artikel 306 § 3 erwähnten Frist mitgeteilt hat, nicht einverstanden ist.

Spätestens an dem Tag, an dem die Steuer festgelegt wird, teilt die Verwaltung dem Steuerpflichtigen per Einschreibebrief die Bemerkungen mit, die er gemäß Absatz 3 des vorliegenden Artikels gemacht hat und die sie nicht berücksichtigt hat, wobei sie die Gründe angibt, die ihren Beschluss rechtfertigen ».

B.2. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft die Vereinbarkeit von Artikel 346 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er die Steuerverwaltung nicht dazu verpflichtet, dem Steuerpflichtigen, der in Anwendung von Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 getrennt zu veranlagende Einkünfte erklärt, eine mit Gründen versehene Mitteilung in Bezug auf das von ihr für die Bestimmung des Steuersatzes dieser Einkünfte zugrunde gelegte Bezugsjahr zuzusenden, was den Steuerpflichtigen in die Lage versetzen würde, vor der Berechnung der Steuer seine Bemerkungen vorzubringen beziehungsweise seine Zustimmung zu dem Standpunkt der Verwaltung zu erteilen.

B.3. Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992, in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung, bestimmt:

« In Abweichung von den Artikeln 130 bis 145 und 146 bis 156 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer, erhöht um die Staatssteuer in Bezug auf die anderen Einkünfte, höher ist als die gemäß den vorerwähnten Artikeln berechnete Steuer in Bezug auf die in den Artikeln 17 § 1 Nr. 1 bis 3 und 90 Absatz 1 Nr. 6 und 9 erwähnten Einkünfte und auf die aufgrund von Artikel 90 Absatz 1 Nr. 1 steuerpflichtigen Mehrwerte auf Wertpapiere und Effekten, erhöht um die Staatssteuer in Bezug auf die Gesamtheit der anderen steuerpflichtigen Einkünfte:

[...]

5° zum Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte[, der auf der Grundlage der in Anwendung der Artikel 130 bis 145 und

146 bis 154 geschuldeten Steuer, verringert um die in den Artikeln 145<sup>1</sup> bis 145<sup>16</sup>, 145<sup>24</sup>, 145<sup>26</sup>, 145<sup>28</sup>, 145<sup>32</sup> bis 145<sup>35</sup> und 154*bis* erwähnten Steuerermäßigungen, berechnet wird:

a) Entschädigungen, die vertragsgemäß oder nicht vertragsgemäß gezahlt werden aufgrund der Einstellung der Arbeit oder der Beendigung eines Arbeitsvertrags ».

B.4.1. Der Ministerrat führt die Nichtzuständigkeit des Gerichtshofes an, um über die Vorabentscheidungsfrage zu befinden, da der Gerichtshof aufgefordert werde, sich zu einer Gesetzeslücke zu äußern.

B.4.2. Aufgrund von Artikel 142 Absatz 2 der Verfassung und Artikel 26 § 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof ist der Gerichtshof dazu befugt, im Wege der Vorabentscheidung über Fragen bezüglich der Verletzung der Regeln, die durch die Verfassung oder aufgrund der Verfassung für die Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten der Föderalbehörde, der Gemeinschaften und der Regionen festgelegt sind, der Artikel von Titel II (« Die Belgier und ihre Rechte ») und der Artikel 143 § 1, 170, 172 und 191 der Verfassung durch ein Gesetz, ein Dekret oder eine in Artikel 134 der Verfassung erwähnte Regel zu befinden.

Aufgrund dieser Bestimmungen ist der Gerichtshof befugt zu überprüfen, ob eine Lücke in der Gesetzgebung insbesondere mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist, unabhängig von der Frage, ob es dem Gesetzgeber oder gegebenenfalls dem vorlegenden Richter obliegt, der eventuell festgestellten Verfassungswidrigkeit ein Ende zu setzen.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.5.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.5.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.6. Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, zwei Kategorien von Steuerpflichtigen zu vergleichen, nämlich einerseits die Steuerpflichtigen, die ein nach Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 getrennt zu veranlagendes Einkommen erklären und denen die Steuerverwaltung keine mit Gründen versehene Mitteilung in Bezug auf den Satz und das Bezugsjahr, die für die Berechnung der zu zahlenden Steuer zugrunde gelegt wurden, zusenden muss, und andererseits die Steuerpflichtigen, denen die Steuerverwaltung eine mit Gründen versehene Berichtigungsmitteilung zusenden muss, in der sie die Einkünfte und anderen Angaben mitteilt, durch die sie die angegebenen oder schriftlich von den Steuerpflichtigen bestätigten Einkünfte beziehungsweise Angaben zu ersetzen beabsichtigt. Den Steuerpflichtigen, die unter die erste Kategorie fallen, wird nicht die Möglichkeit geboten, die Berechnung der Steuer vor ihrer Eintragung in die Heberolle anzufechten, während die Steuerpflichtigen, die zur zweiten Kategorie gehören, ihre Bemerkungen zur Festlegung der Veranlagung innerhalb einer Frist von einem Monat ab dem dritten Werktag nach Versendung der mit Gründen versehenen Mitteilung geltend machen können.

B.7.1. Der Ministerrat führt an, dass die zwei Kategorien von Steuerpflichtigen im Hinblick auf die fragliche Bestimmung nicht vergleichbar seien.

B.7.2. Unterschied und Nichtvergleichbarkeit dürfen nicht miteinander verwechselt werden. Die verschiedenen Verfahren, die die Steuerverwaltung befolgen muss, können zwar ein Element bei der Beurteilung der vernünftigen und verhältnismäßigen Beschaffenheit eines Behandlungsunterschiedes, der die Steuerpflichtigen in diesen Verfahren betrifft, darstellen, aber sie können nicht zur Begründung der Nichtvergleichbarkeit herangezogen werden, sonst würde der Prüfung anhand des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung jeglicher Inhalt entzogen.

B.8.1. Die fragliche Bestimmung regelt das Verfahren, das die Steuerverwaltung befolgen muss, wenn sie der Ansicht ist, dass sie Einkünfte und andere Angaben berichtigen muss, die der Steuerpflichtige entweder in einer Erklärung angegeben hat, die die Bedingungen in Bezug

auf Form und Fristen erfüllt, die in den Artikeln 307 bis 311 des EStGB 1992 oder in den Bestimmungen zur Ausführung von Artikel 312 desselben Gesetzbuches vorgesehen sind, oder die er schriftlich bestätigt hat.

Im Rahmen dieses Verfahrens ist die Steuerverwaltung verpflichtet, vor der Berechnung der Steuer eine mit Gründen versehene Berichtigungsmitteilung zuzusenden, deren Zweck es ist, den Steuerpflichtigen in die Lage zu versetzen, auf die von der Verwaltung angeführten Gründe zu antworten, das heißt seine Bemerkungen zu der beabsichtigten Veranlagung in Kenntnis der Sachlage vorzubringen beziehungsweise seine Zustimmung zu erteilen (Kass., 14. Mai 2010, F.08.0051.F/7; Kass., 15. Oktober 1963, *Bull.* 414, S. 2342; Kass., 17. Dezember 1963, *Bull.* 411, S. 1792).

B.8.2. Wie aus dem Schriftsatz des Ministerrats hervorgeht, ist die Zusendung einer mit Gründen versehenen Berichtigungsmitteilung dadurch gerechtfertigt, dass die Verwaltung durch die Ansicht, die Einkünfte und anderen Angaben, die der Steuerpflichtige erklärt oder schriftlich bestätigt hat, berichtigen zu müssen, die auf der Vermutung der Richtigkeit beruhende Beweiskraft in Frage stellt, die mit diesen Einkünften oder Angaben verbunden ist.

B.9. Der Fall, in dem die fragliche Bestimmung Anwendung findet, unterscheidet sich erheblich von der Situation, die dem vorliegenden Richter unterbreitet wurde.

Im Fall eines nach Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a)* des EStGB 1992 getrennt zu veranlagenden Einkommens bestimmt die Verwaltung die Steuer, indem sie den Durchschnittssteuersatz in Bezug auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte des letzten vorhergehenden Jahres, in dem der Steuerpflichtige eine normale Berufstätigkeit hatte, berechnet. Die Berechnung dieses Satzes wird vorgenommen, ohne dass die Steuerverwaltung die vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünfte und Angaben berichtigt, und somit ohne ihre Beweiskraft in Frage zu stellen. In Bezug auf das normale Verfahren der Berechnung jeglicher Steuer ist es gerechtfertigt, dass dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit geboten wird, die Steuer vor ihrer Eintragung in die Heberolle anzufechten.

Die fehlende dem Steuerpflichtigen gebotene Möglichkeit, eine Steuer auf ein getrennt veranlagtes Einkommen vor ihrer Eintragung in die Heberolle anzufechten, wird ausreichend durch die ihm gebotene Möglichkeit ausgeglichen, die von der Verwaltung auf ein nach

Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 getrennt veranlagtes Einkommen berechnete Steuer gegebenenfalls mit Hilfe eines Fachmanns auf der Grundlage des Steuerbescheids zu überprüfen. Ist er nicht einverstanden, kann der Bürger Widerspruch bei der Steuerverwaltung einlegen oder auch ein Verfahren vor dem ordentlichen Richter einleiten.

B.10. Der Behandlungsunterschied zwischen dem Steuerpflichtigen, für den die Verwaltung die Steuer auf ein nach Artikel 171 Nr. 5 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 getrennt veranlagtes Einkommen berechnet, und dem Steuerpflichtigen, bei dem die Verwaltung der Ansicht ist, die erklärten oder schriftlich bestätigten Einkünfte und Angaben berichtigen zu müssen, ist daher objektiv und vernünftig gerechtfertigt.

B.11. Folglich ist die fragliche Bestimmung vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 346 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der für das Steuerjahr 2016 geltenden Fassung, verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 25. Februar 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) F. Daoût