

Geschäftsverzeichnismr. 4532
Urteil Nr. 117/2009 vom 16. Juli 2009

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 458 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 73*sexies* Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Korrekionalgericht Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 6. Oktober 2008 in Sachen der Staatsanwaltschaft gegen Luc Perdu und andere, dessen Ausfertigung am 17. Oktober 2008 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Korrekionalgericht Gent folgende präjudizielle Fragen gestellt:

1. « Verstoßen Artikel 458 des Einkommensteuergesetzbuches und Artikel 73*sexies* Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der europäischen Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK), dahingehend ausgelegt, dass die darin erwähnte gesamtschuldnerische Verpflichtung zur Zahlung der hinterzogenen Steuer eine Strafe im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der EMRK ist? »;

2. « Verstoßen Artikel 458 des Einkommensteuergesetzbuches und Artikel 73*sexies* Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend ausgelegt, dass sie es dem Strafrichter nicht erlauben, mit voller Rechtsprechungsbefugnis den jeweiligen Anteil der verurteilten Personen in Bezug auf die Rückzahlung der hinterzogenen Steuer zu bestimmen, und zwar wegen ordnungsgemäß begründeter strafmildernder Umstände oder Überschreitung der angemessenen Frist im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, oder für die Gesamtheit oder einen Teil dieser von Amts wegen verhängten Verurteilung Aufschub zu gewähren oder jede andere Maßnahme im Sinne des Gesetzes vom 29. Juni 1964 über die Aussetzung, den Aufschub und die Bewährung zu ergreifen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die präjudiziellen Fragen betreffen Artikel 458 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) und Artikel 73*sexies* Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches (nachstehend: MwStGB).

B.1.2. Artikel 458 Absatz 1 des EStGB 1992 bestimmt:

« Personen, die als Täter beziehungsweise Komplizen bei den in den Artikeln 449 bis 452 erwähnten Straftaten verurteilt werden, sind gesamtschuldnerisch zur Zahlung der hinterzogenen Steuer verpflichtet ».

B.1.3. Artikel 73^{sexies} Absatz 1 des MwStGB bestimmt:

« Personen, die als Täter beziehungsweise Komplizen bei den in den Artikeln 73 und 73^{bis} erwähnten Straftaten verurteilt werden, sind gesamtschuldnerisch zur Zahlung der hinterzogenen Steuer verpflichtet ».

B.2. Mit den präjudiziellen Fragen wird bezweckt, vom Hof zu vernehmen, ob diese Bestimmungen mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention vereinbar seien.

Der Hof muss diese Artikel in der Auslegung prüfen, dass der Strafrichter nicht befugt sei, mit voller Rechtsprechungsbefugnis über den Anteil der Täter und der Komplizen an der Erstattung der hinterzogenen Steuer zu urteilen oder die Sanktion der gesamtschuldnerischen Haftung gemäß den gemeinrechtlichen Strafbestimmungen über die mildernden Umstände, über den Aufschub, die Aussetzung und die Bewährung und über die Überschreitung der angemessenen Frist individuell zu gestalten.

B.3. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan geht in seinen präjudiziellen Fragen und die Angeklagten vor diesem Rechtsprechungsorganen in ihren Schriftsätzen davon aus, dass die gesamtschuldnerische Verpflichtung, die in den fraglichen Bestimmungen vorgesehen ist, als eine strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention anzusehen sei.

B.4. Diese Auslegung widerspricht der Rechtsprechung des Kassationshofes, der die gesamtschuldnerische Verpflichtung in Steuersachen bezeichnet als eine « zivilrechtliche Sanktion, die von Rechts wegen gilt » (Kass., 20. Juni 1995, *Arr. Cass.*, 1995, Nr. 312) oder als « eine Wiederherstellungsmaßnahme, die von Rechts wegen wirksam ist » (Kass., 21. Oktober 2008, P.08.0535.N) und die « der gesamtschuldnerischen Verpflichtung zur Rückgabe in Bezug auf alle wegen derselben Straftat verurteilten Personen im Sinne von Artikel 50 des Strafgesetzbuches gleichkommt » (Kass., 15. Oktober 2002, *Arr. Cass.*, 2002, Nr. 540; 21. Oktober 2008, P.08.0535.N), der bestimmt:

« Alle wegen einer selben Straftat verurteilten Personen haften gesamtschuldnerisch für die Rückgaben und den Schadenersatz.

Sie haften gesamtschuldnerisch für die Kosten, wenn sie durch ein selbes Urteil oder einen selben Entscheid verurteilt worden sind.

Der Richter kann jedoch alle oder einige der Verurteilten von der gesamtschuldnerischen Haftung befreien, indem er die Gründe für diese Befreiung angibt und den von jedem persönlich zu tragenden Anteil an den Kosten festlegt.

Durch verschiedene Urteile oder Entscheide verurteilte Personen haften nur gesamtschuldnerisch für die Kosten, die ihnen durch gemeinsame Verfolgungshandlungen entstanden sind ».

Der Kassationshof hat erkannt, dass die Gesamtschuldnerschaft von Rechts wegen wirksam ist und nicht durch den Strafrichter ausgesprochen werden muss (Kass., 15. Oktober 2002, *Arr. Cass.*, 2002, Nr. 540). Immer noch laut Rechtsprechung des Kassationshofes ist die Gesamtschuldnerschaft eine durch das Gesetz selbst mit der strafrechtlichen Verurteilung verbundene zivilrechtliche Folge und gilt sie auch dann, wenn der Strafrichter nicht ausdrücklich festgehalten hat, dass der Verurteilte gesamtschuldnerisch zur Zahlung der hinterzogenen Steuer verpflichtet war (Kass., 11. Oktober 1996, *Arr. Cass.*, 1996, Nr. 375).

Die Verwaltung kann daher nicht nur gegen den Steuerpflichtigen vorgehen, sondern auch gegen jeden, der als Mittäter oder Komplize verurteilt worden ist.

B.5. Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte könnte die gesamtschuldnerische Verpflichtung als eine strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention angesehen werden, wenn sie gemäß der Einstufung im innerstaatlichen Recht eine strafrechtliche Beschaffenheit aufweist, oder wenn aus der Art des Verstoßes, nämlich der allgemeinen Tragweite sowie der präventiven und repressiven Zielsetzung der Bestrafung, hervorgeht, dass es sich um eine strafrechtliche Sanktion handelt, oder auch wenn aus der Beschaffenheit und der Schwere der Sanktion, die dem Betroffenen auferlegt wird, hervorgeht, dass sie eine bestrafende und somit abschreckende Beschaffenheit aufweist (EuGHMR (große Kammer), 23. November 2006, *Jussila* gegen Finnland).

B.6.1. Der Umstand, dass sich Artikel 458 Absatz 1 im EStGB 1992 und Artikel 73^{sexies} Absatz 1 im MwStGB unter Abschnitt II von Titel VII Kapitel X des EStGB 1992 mit der Überschrift « Strafrechtliche Sanktionen » beziehungsweise unter Abschnitt 2 von Kapitel X des MwStGB mit der Überschrift « Korrektionalstrafen » befinden, genügt nicht, um die Maßnahme

im innerstaatlichen Recht als strafrechtliche Sanktion einzustufen. Ebenso wie Artikel 50 des Strafgesetzbuches dienen diese Bestimmungen nämlich dazu, - im vorliegenden Fall von Rechts wegen - eine im Wesentlichen zivilrechtliche Folge mit der Verurteilung oder Schuldigerklärung wegen einer Steuerstraftat zu verbinden.

B.6.2. Bezüglich des zweiten und dritten in B.5 erwähnten Kriteriums ist anzumerken, dass, obwohl die fragliche Maßnahme die Folge von Verurteilungen aufgrund der Artikel 449 bis 452 des EStGB 1992 und der Artikel 73 und 73*bis* des MwStGB ist, sie dazu dient, dem Staat zu gewährleisten, dass die Einkünfte, die ihm entgangen sind durch die Steuerhinterziehung, die möglich wurde durch die Straftaten, wegen deren die Mittäter und Komplizen verurteilt wurden, schließlich der Staatskasse zugeführt werden. Die gesamtschuldnerische Verpflichtung dient zur Wiedergutmachung des Schadens, der der Staatskasse entstanden ist durch den Fehler, an dem sich die Mittäter und Komplizen beteiligt haben. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat im Übrigen anerkannt, dass zu unterscheiden ist zwischen einerseits Steuererhöhungen, die in gewissen Fällen als eine Strafe angesehen werden können, und andererseits Entschädigungen zur Wiedergutmachung des dem Staat entstandenen Schadens (ebenda, § 38).

B.6.3. Wie aus den fraglichen Bestimmungen hervorgeht, ist die Gesamtschuldnerschaft, zu der Mittäter oder Komplizen aufgrund dieser Bestimmungen verpflichtet sind, auf die « hinterzogene Steuer » beschränkt. Sie gilt nicht für die Steuererhöhungen, administrativen Geldbußen, Zinsen und Kosten.

Außerdem ist ein Mittäter oder Komplize gesamtschuldnerisch nur zur Zahlung der Steuer verpflichtet, die hinterzogen wurde durch die Straftat, wegen deren der Betroffene verurteilt wurde, so dass es sich möglicherweise nicht um die Gesamtheit, sondern nur um einen Teil der hinterzogenen Steuer handelt.

B.6.4. Die in den fraglichen Bestimmungen vorgesehene Gesamtschuldnerschaft ist im Wesentlichen eine zivilrechtliche Maßnahme, deren Rechtsfolgen durch das Zivilgesetzbuch geregelt werden. Artikel 1202 dieses Gesetzbuches bestimmt diesbezüglich:

« Gesamtschuldnerschaft wird nicht vermutet; sie muss ausdrücklich festgelegt sein.

Ausnahmen zu dieser Regel bestehen nur in den Fällen, in denen von Rechts wegen aufgrund einer Gesetzesbestimmung die Gesamtschuldnerschaft gilt ».

B.6.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die gesamtschuldnerische Verpflichtung, die in den fraglichen Bestimmungen vorgesehen ist, keine Strafe im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention ist.

B.7.1. Die Streitsachen, die sich aus der Festlegung des Betrags der hinterzogenen Steuer, der Einforderung dieser Steuer oder dem Regressrecht der zur gesamtschuldnerischen Verpflichtung verurteilten Mittäter oder Komplizen gegenüber den anderen Verurteilten ergeben, müssen jedoch Gegenstand einer richterlichen Prüfung mit voller Rechtsprechungsbefugnis sein.

In Bezug auf Artikel 458 Absatz 1 des EStGB 1992

B.7.2. Wenn der Betrag der hinterzogenen Steuer zum Zeitpunkt der Verurteilung nicht feststeht, wird dieser Betrag gemäß der besonderen Merkmale einer jeden im EStGB 1992 vorgesehenen Steuer festgelegt. In jedem Fall muss ein gesamtschuldnerisch verpflichteter Schuldner die gleichen Rechtsmittel anwenden können wie der Steuerpflichtige. Diesbezüglich ist anzumerken, dass mit der Abänderung von Artikel 366 des EStGB 1992 durch das Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen das Recht, Widerspruch einzulegen, jedem Steuerpflichtigen zuerkannt wird, der dem Einkommensteuergesetzbuch unterliegt, das heißt jeder Person, die zur Zahlung der Steuer verpflichtet sein kann.

B.7.3. Wenn die öffentliche Hand zur Einforderung der hinterzogenen Steuer gegenüber einem zur gesamtschuldnerischen Verpflichtung verurteilten Mittäter oder Komplizen übergeht, was gemäß den Verwaltungsvorschriften nur der Fall sein kann, wenn alle Möglichkeiten zur Einforderung der Gesamtheit der in die Heberolle eingetragenen Steuer zu Lasten des Steuerpflichtigen selbst, seines Ehepartners oder seiner Vertreter erschöpft wurden, können die Streitsachen, die sich gegebenenfalls daraus ergeben, Gegenstand einer richterlichen Prüfung mit voller Rechtsprechungsbefugnis sein. So kann, wenn es Zweifel bezüglich des Anteils der Steuer, die hinterzogen wurde durch die Straftat, für die eine Person als Täter, Mittäter oder Komplize verurteilt wurde, der verfolgte Schuldner diese Streitsachen dem zuständigen Zivilgericht unterbreiten.

B.7.4. Außerdem kann in Anwendung der Regeln der Gesamtschuldnerschaft der Mittäter oder der Komplize, der die gesamte Schuld oder einen Teil davon beglichen hat, Regress gegenüber den anderen Mittätern und Komplizen ausüben. Wenn einer von ihnen mittellos ist, wird der durch seine Mittellosigkeit verursachte Verlust im Verhältnis auf alle anderen Mittäter und Komplizen umgelegt, die zahlungsfähig sind, und denjenigen, der die Schuld beglichen hat (Artikel 1214 Absatz 2 des Zivilgesetzbuches).

Selbst wenn der Betrag der hinterzogenen Steuer, zu deren Zahlung der Mittäter oder der Komplize gesamtschuldnerisch verpflichtet sind, erheblich ist, kann der Betroffene grundsätzlich einen Teil dieses Betrags zurückfordern.

In Bezug auf Artikel 73sexies Absatz 1 des MwStGB

B.7.5. Im Bereich der Mehrwertsteuer und im Gegensatz zu dem, was bei den Einkommensteuern der Fall ist, ist die Steuer zu entrichten, sobald die gesetzlich festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Verurteilung beinhaltet somit die Festsetzung des Betrags der hinterzogenen Steuer. Der gesamtschuldnerisch Verpflichtete, der den Betrag der hinterzogenen Steuer anfechtet, kann gegen diese Verurteilung die gleichen im Strafprozessgesetzbuch vorgesehenen Rechtsmittel einlegen wie der Steuerpflichtige.

B.7.6. Da der Betrag der hinterzogenen Mehrwertsteuer infolge der strafrechtlichen Verurteilung feststeht, kann, sobald diese Verurteilung definitiv ist, die Verwaltung sich bei Nichtzahlung der Mehrwertsteuer entweder an den Steuerpflichtigen oder an den gesamtschuldnerisch Verpflichteten wenden.

B.7.7. Wenn der gesamtschuldnerisch Verpflichtete die hinterzogene Steuer zahlt, kann er sich gemäß den gemeinrechtlichen Regeln an die Mittäter oder Komplizen wenden, um ihren Teil der geschuldeten Steuer zurückzufordern. Der Richter kann mit voller Rechtsprechungsbefugnis über etwaige Streitigkeiten befinden, die zwischen dem Mittäter oder dem Komplizen, der die hinterzogene Steuer gezahlt hat, und seinen Mittätern oder Komplizen, an denen er sich schadlos hält, entstehen könnten.

B.7.8. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass der Richter alle Streitigkeiten, die sich aus der gesamtschuldnerischen Verpflichtung ergeben könnten, mit voller Rechtsprechungsbefugnis beurteilen kann.

B.8.1. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Hof ferner zu dem Umstand, dass die betreffenden Bestimmungen den Strafrichter daran hindern würden, mildernde Umstände sowie Artikel 21^{ter} des einleitenden Titels des Strafprozessgesetzbuches zu berücksichtigen oder die Maßnahmen im Sinne des Gesetzes vom 29. Juni 1964 über die Aussetzung, den Aufschub und die Bewährung zu gewähren.

B.8.2. Angesichts des Umstandes, dass die gesamtschuldnerische Verpflichtung keine Strafe ist, hat der Gesetzgeber nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, indem er nicht vorgesehen hat, dass der Strafrichter die in B.8.1 erwähnten Umstände und Maßnahmen berücksichtigen könnte.

B.9. Die präjudiziellen Fragen sind verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Unter Berücksichtigung dessen, was in B.7 dargelegt wurde, verstoßen Artikel 458 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 73*sexies* Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 16. Juli 2009.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt