

Geschäftsverzeichnisnr. 5653

Entscheid Nr. 88/2014
vom 6. Juni 2014

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Löwen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, 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. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 10. Mai 2013 in Sachen der « DVB Racing » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 7. Juni 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Löwen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 13 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, indem im Falle, dass die gesetzlichen Voraussetzungen von Artikel 219 Absatz 1 des EStGB 1992 erfüllt sind und der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass der Betrag der in Artikel 57 des EStGB 1992 erwähnten Ausgaben oder der in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 des EStGB 1992 erwähnten Vorteile jeglicher Art in einer vom Begünstigten gemäß Artikel 305 des EStGB 1992 eingereichten Erklärung enthalten ist, der Richter die Veranlagung nicht mildern kann, während diese Veranlagung einen strafrechtlichen Charakter hat und das allgemeine Strafrecht die Möglichkeit für den Richter vorsieht, die Strafe dem individuellen Zustand des Angeklagten anzupassen, und während kraft des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes die Schwere der Strafe in keinem Missverhältnis zur strafbaren Handlung stehen darf? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die getrennte Veranlagung zur Steuer der natürlichen Personen für die so genannten « geheimen Provisionen ». Die fragliche Bestimmung ist Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung.

Artikel 219 des EStGB 1992 bestimmt:

« Eine getrennte Steuer wird festgelegt auf die in Artikel 57 erwähnten Ausgaben und die in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, und auf verschleierte Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen, und auf die in Artikel 53 Nr. 24 erwähnten finanziellen Vorteile oder Vorteile jeglicher Art.

Diese Steuer entspricht 300 Prozent dieser Ausgaben, Vorteile jeglicher Art und verschleierten Gewinne.

In Artikel 24 Absatz 1 Nr. 2 bis 4 erwähnte Rücklagen gelten nicht als verschleierte Gewinne.

Diese Steuer ist nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben oder der in den Artikeln 31 Absatz 2 Nr. 2 und 32 Absatz 2 Nr. 2 erwähnten Vorteile jeglicher Art in einer vom Begünstigten gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung enthalten ist ».

Diese Bestimmung bildet zusammen mit Artikel 219*bis* desselben Gesetzbuches Abschnitt II (« Getrennte Steuern ») von Kapitel III (« Steuerberechnung ») von Titel III (« Gesellschaftssteuer ») des EStGB 1992.

B.1.2. Artikel 57 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung bestimmte:

« Nachstehende Ausgaben gelten nur als Werbungskosten, wenn sie durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, die in den vom König festgelegten Formen und Fristen erstellt werden:

1. Provisionen, Maklergebühren, kommerzielle oder andere Ermäßigungen, zufällige oder nicht zufällige Entgelte oder Honorare, Zuwendungen, Vergütungen oder Vorteile jeglicher Art, die für die Empfänger in Belgien beziehungsweise nicht in Belgien steuerpflichtige Berufseinkünfte darstellen, ausschließlich der in Artikel 30 Nr. 3 erwähnten Entlohnungen,

2. Entlohnungen, Pensionen, Renten oder als solche geltende Zulagen, die Personalmitgliedern, ehemaligen Personalmitgliedern oder ihren Rechtsnachfolgern gezahlt werden, ausschließlich der für die Empfänger steuerfreien Sozialvorteile,

3. Pauschalentschädigungen, die Personalmitgliedern als Erstattung von tatsächlichen Kosten bewilligt werden, die dem Arbeitgeber obliegen ».

B.1.3. Artikel 305 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung bestimmte:

« Steuerpflichtige, die der Steuer der natürlichen Personen, der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der juristischen Personen unterliegen, und Steuerpflichtige, die gemäß den Artikeln 232 bis 234 und 248 § 2 der Steuer der Gebietsfremden unterliegen, sind verpflichtet, bei der Verwaltung der direkten Steuern jedes Jahr in den Formen und Fristen, die in den Artikeln 307 bis 311 angegeben sind, eine Erklärung einzureichen.

Ist ein Steuerpflichtiger verstorben oder gesetzlich handlungsunfähig, obliegt die Erklärungspflicht im ersten Fall den Erben oder den Gesamtvermächtnisnehmern oder -beschenkten und im zweiten Fall dem gesetzlichen Vertreter.

Bei Gesellschaften, die im Rahmen einer Fusion, eines mit einer Fusion gleichgesetzten Vorgangs oder einer Aufspaltung erwähnt in den Artikeln 671 bis 677 des Gesellschaftsgesetzbuches oder eines gleichartigen gesellschaftsrechtlichen Vorgangs nach ausländischem Recht ohne Liquidation aufgelöst werden, obliegt die Erklärungspflicht je nach Fall der übernehmenden Gesellschaft oder den begünstigten Gesellschaften. Bei anderen aufgelösten Gesellschaften obliegt diese Pflicht den Liquidatoren.

Steuerpflichtige, die weder lesen noch unterzeichnen können, dürfen ihre Erklärung von Bediensteten des Dienstes ausfüllen lassen, bei dem sie eingereicht werden muss, sofern sie die notwendigen Angaben machen. In diesem Fall wird dieser Umstand in der Erklärung angegeben und wird die Erklärung von dem Bediensteten unterzeichnet, der sie entgegengenommen hat.

Erklärungen dürfen ebenfalls von einem Beauftragten eingereicht werden, der dann den Nachweis der Generalvollmacht, aufgrund deren er handelt, erbringen muss ».

B.2. Aus dem Sachverhalt der dem vorlegenden Richter unterbreiteten Rechtssache, der Begründung der Vorlageentscheidung und dem Wortlaut der Vorabentscheidungsfrage kann abgeleitet werden, dass der vorlegende Richter vom Gerichtshof erfahren möchte, ob die fragliche Bestimmung für das Steuerjahr 2009 mit den Artikeln 10, 11 und 13 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention vereinbar sei, insofern sie einen Behandlungsunterschied einführe zwischen Steuerpflichtigen, bei denen die getrennte Veranlagung nicht vom Richter gemildert werden könne, «während diese Veranlagung einen strafrechtlichen Charakter hat », und den Angeklagten im allgemeinen Strafrecht, bei denen der Strafrichter wohl über die Möglichkeit verfüge, die Strafe dem individuellen Zustand des Angeklagten anzupassen, «und während kraft des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes die Schwere der Strafe in keinem Missverhältnis zur strafbaren Handlung stehen darf ».

B.3.1. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage keine vergleichbaren Situationen betreffe, weil der vorlegende Richter von einem falschen Ausgangspunkt ausgehe; die getrennte Veranlagung im Sinne von Artikel 219 des EStGB 1992 könne nicht als eine strafrechtliche Sanktion betrachtet werden.

B.3.2. Die vom Ministerrat erhobene Einrede der Nichtvergleichbarkeit läuft faktisch darauf hinaus, die Auslegung der Bestimmung anzufechten, die in der Vorabentscheidungsfrage dem Gerichtshof zur Prüfung vorgelegt wird, was die Einstufung der damit eingeführten Maßnahme betrifft. Es besteht jedoch kein Anlass, diese Einstufung in Frage zu stellen.

B.3.3. Aus dem Wortlaut der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass der vorlegende Richter der Auffassung ist, dass die getrennte Veranlagung von Artikel 219 des EStGB 1992 strafrechtlicher Art sei. In der Begründung des Vorlageurteils wird präzisiert, in welcher Hinsicht die getrennte Veranlagung nach Auffassung des vorlegenden Richters als eine Maßnahme strafrechtlicher Art im Sinne der Europäischen Menschenrechtskonvention zu betrachten sei. Der Gerichtshof prüft, ob dies der Fall ist.

B.3.4. Die getrennte Veranlagung in der Gesellschaftssteuer dient dazu, die Steuerpflichtigen zu zwingen, ihre Verpflichtung zu erfüllen, in der gesetzlichen Form und innerhalb der gesetzlichen Frist der Steuerverwaltung die Auskünfte zu besorgen, die es ihr ermöglichen, zur Veranlagung der Empfänger überzugehen.

Seit der Gesetzesänderung vom 30. März 1994 stellt sich heraus, dass der Gesetzgeber neben dieser legitimen Zielsetzung auch beabsichtigte, von Steuerbetrug abzuhalten, wobei die getrennte Veranlagung ohne Unterschied einem jeden Steuerpflichtigen auferlegt wird und unter anderem dazu dient, die Nichteinhaltung der Verpflichtungen des Steuerpflichtigen zu bestrafen, um eine Wiederholung der Verstöße zu verhindern (*Parl. Dok.*, Kammer, 1993-1994, Nr. 1290/6, SS. 45-46 und S. 86).

Daher kann angenommen werden, dass der vorliegende Richter der Auffassung ist, dass die in Artikel 219 des EStGB 1992 vorgesehene getrennte Veranlagung mindestens teilweise eine repressive Beschaffenheit aufweise und eine Sanktion strafrechtlicher Art im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention sei. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat im Übrigen entschieden, dass die allgemeine Beschaffenheit von Gesetzesbestimmungen über Steuererhöhungen und das Ziel der sowohl abschreckenden als auch repressiven Strafen ausreichen können, um nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige Gegenstand einer strafrechtlichen Anklage im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Konvention ist (EuGHMR, 23. Juli 2002, *Janosevic* gegen Schweden, § 68).

B.3.5. Da die beiden in der Vorabentscheidungsfrage erwähnten Kategorien von Personen in dem in B.3.4 angegebenen Maße vergleichbar sind, wird die Einrede des Ministerrates abgewiesen.

B.4. Das Steuersystem, das für geheime Provisionen gilt, ist das Ergebnis mehrerer aufeinander folgender Gesetzesänderungen. In den Vorarbeiten zu diesen verschiedenen Anpassungen heißt es, dass der Gesetzgeber bestimmte Formen des Missbrauchs bekämpfen wollte. Er hat daher eine « wechselseitige Verbindung geschaffen zwischen einerseits der Abzugsfähigkeit der Beträge auf Seiten desjenigen, der sie zahlt, und andererseits der Besteuerbarkeit dieser Beträge auf Seiten der Empfänger » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1972-1973, Nr. 521/7, S. 38).

Es ist gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber bestrebt ist, Steuerbetrug zu verhindern und die Interessen der Staatskasse zu wahren, dies im Bemühen um Gerechtigkeit, sowie darum, die gemeinnützigen Aufgaben, mit denen er betraut wurde, möglichst gut zu erfüllen.

B.5.1. Da in B.3.4 angenommen wurde, dass die getrennte Veranlagung eine repressive Beschaffenheit aufweisen kann, berücksichtigt der Gerichtshof bei der Prüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung die Garantien, die in Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention enthalten sind, insbesondere die Garantie, dass ein unabhängiger und unparteiischer Richter eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis über die durch die zuständige Verwaltungsbehörde festgelegte getrennte Veranlagung ausüben kann.

B.5.2. Die in Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention enthaltenen Garantien verlangen es nicht, dass auf jede Person, für die eine getrennte Veranlagung festgelegt wird, die als eine strafrechtliche Sanktion im Sinne dieser Bestimmung eingestuft wird, die gleichen Maßnahmen zur Strafmilderung angewandt werden können wie diejenigen, die die Person genießt, der eine Sanktion auferlegt wird, die als eine strafrechtliche Sanktion im Sinne des innerstaatlichen Rechts eingestuft wird.

B.6. Wenn der Gesetzgeber den Standpunkt vertritt, dass bestimmte Verstöße gegen Gesetzesbestimmungen bestraft werden müssen, gehört es zu seiner Ermessensbefugnis, darüber zu entscheiden, ob es zweckmäßig ist, strafrechtliche Sanktionen *sensu stricto* oder eine getrennte Veranlagung zu wählen. Die Entscheidung für eine spezifische Maßnahme kann an sich nicht als diskriminierend betrachtet werden.

Von einer Diskriminierung könnte nur die Rede sein, wenn der Behandlungsunterschied, der sich aus dieser Entscheidung ergibt, eine unverhältnismäßige Einschränkung der Rechte der davon betroffenen Personen mit sich bringen würde.

B.7. Die Feststellung der Ernsthaftigkeit einer Verfehlung und die Schwere, mit der diese Verfehlung bestraft werden kann, gehören zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers. Er kann besonders schwere Strafen auferlegen in Angelegenheiten, bei denen die Art der Verstöße die Grundrechte der Bürger und die Interessen der Gemeinschaft ernsthaft beeinträchtigen können.

Es obliegt daher dem Gesetzgeber, die Grenzen und die Beträge festzulegen, in deren Rahmen die Ermessensbefugnis der Verwaltung und folglich diejenige des Gerichts ausgeübt werden muss. Der Gerichtshof könnte ein solches System nur missbilligen, wenn es auf unverhältnismäßige Weise den allgemeinen Grundsatz verletzen würde, wonach in Bezug auf Sanktionen nichts von dem, was zur Ermessensbefugnis der Verwaltung gehört, der Prüfung durch einen Richter entgeht (Entscheid Nr. 138/2006 vom 14. September 2006, B.7.2).

B.8.1. Artikel 219 des EStGB 1992 ist nicht vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 13 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention, wenn er in dem Sinn ausgelegt wird, dass er es dem Richter nicht erlaubt, mit voller Rechtsprechungsbefugnis eine Kontrolle über die getrennte Veranlagung auszuüben.

Diese Kontrolle muss es dem Richter nämlich ermöglichen zu prüfen, ob diese Entscheidung faktisch und rechtlich begründet ist und ob sie allen Gesetzesbestimmungen und allgemeinen Grundsätzen entspricht, die die Verwaltung einhalten muss, darunter der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

B.8.2. Wenn bei einem Richter somit eine Klage gegen eine getrennte Veranlagung (Artikel 219 des EStGB 1992) eingeleitet wird, muss dieser Richter eine solche Kontrolle ausüben können.

B.9. In der in B.8.1 angeführten Auslegung ist die Vorabentscheidungsfrage bejahend zu beantworten.

B.10. Artikel 219 des EStGB 1992 kann jedoch anders ausgelegt werden, wobei diese Bestimmung nicht dagegen spricht, dass ein Richter, bei dem eine Klage gegen eine getrennte Veranlagung eingereicht wurde, eine Befugnis mit voller Rechtsprechungsbefugnis im Sinne des in B.8.1 Erwähnten ausübt.

In dieser Auslegung ist die Vorabentscheidungsfrage verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Dahin ausgelegt, dass er es dem Richter verbietet, eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis über die getrennte Veranlagung auszuüben, verstößt Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 13 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

- Dahin ausgelegt, dass er es dem Richter nicht verbietet, eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis über die getrennte Veranlagung auszuüben, verstößt Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen die Artikel 10, 11 und 13 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 6. Juni 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) A. Alen