

Geschäftsverzeichnisnr. 6411
Entscheid Nr. 5/2017 vom 19. Januar 2017

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 84^{ter} des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten E. De Groot und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût und T. Giet, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 5. April 2016 in Sachen der « Multi Construction » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 21. April 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 84^{ter} des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahin ausgelegt, dass die Steuerverwaltung nur gehalten ist, die Notifizierung der Indizien der Steuerhinterziehung vor der Beitreibung der Steuer während der zusätzlichen Frist von vier Jahren vorzunehmen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er einen ungerechtfertigten Unterschied zwischen Steuerpflichtigen, die Gegenstand einer Untersuchung bezüglich derselben steuerpflichtigen Umsätze sind, einführt, wobei der eine Gegenstand einer von der für die Einkommensteuer zuständigen Verwaltung durchgeführten Untersuchung ist, und der andere Gegenstand einer Untersuchung ist, an der die für die Mehrwertsteuer zuständige Verwaltung beteiligt ist? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 84^{ter} des Mehrwertsteuergesetzbuches (nachstehend: MwStGB) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, da dadurch Steuerpflichtige hinsichtlich der gleichen steuerpflichtigen Umsätze unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie Gegenstand einer Steueruntersuchung aufgrund von Artikel 84^{ter} des MwStGB oder einer Steueruntersuchung aufgrund von Artikel 333 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) seien.

B.1.2. In seinem Entscheid vom 27. März 2015 hat der Kassationshof geurteilt, dass sich aus dem Wortlaut von Artikel 84^{ter} des MwStGB, dessen Aufnahme in Kapitel 14 (« Verfolgung und Rechtsstreit, Sicherheiten und Vorzugsrechte der Staatskasse ») und aus dem Fehlen des Rechtsbegriffs « Untersuchungsfrist » in der Mehrwertsteuerregelung ergibt, dass die Verwaltung die Mitteilung der Indizien der Steuerhinterziehung nur vornehmen muss vor der Forderung der Steuer in der verlängerten Verjährungsfrist (Kass., 27. März 2015, F.12.0029.N).

B.2. Die fragliche Bestimmung führt somit zu einem Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, indem im Mehrwertsteuersystem die Steuerverwaltung die Notifizierung der Indizien der Steuerhinterziehung an den Steuerpflichtigen erst vor der

Beitreibung der Steuer während der zusätzlichen Verjährungsfrist vornehmen muss (Artikel 84^{ter} des MwStGB), während im Einkommensteuersystem die Notifizierung der Indizien der Steuerhinterziehung für den betreffenden Zeitraum an den Steuerpflichtigen vor jeder Untersuchung in der zusätzlichen Untersuchungsfrist erfolgen muss (Artikel 333 Absatz 3 des EStGB 1992).

B.3.1. Artikel 84^{ter} des MwStGB bestimmt:

« Wenn die mit der Mehrwertsteuer beauftragte Verwaltung vorhat, die in Artikel 81^{bis} § 1 Absatz 2 Nr. 4 vorgesehene Verjährungsfrist anzuwenden, ist sie zur Vermeidung der Nichtigkeit der Berichtigung verpflichtet, die betreffende Person vorab schriftlich und genau von den gegen sie vorliegenden Indizien der Steuerhinterziehung für den betreffenden Zeitraum in Kenntnis zu setzen ».

B.3.2. In den Vorarbeiten wurde die fragliche Bestimmung wie folgt begründet:

« Schließlich wird, im Hinblick auf eine optimale Rechtssicherheit, aufgrund von Artikel 51 des Entwurfs, Artikel 84^{ter} (neu) des MwStGB, die Verwaltung außerdem verpflichtet, wenn sie beabsichtigt, von einer Verjährungsfrist von drei Jahren zu einer Verjährungsfrist von fünf Jahren überzugehen, ‘ zur Vermeidung der Nichtigkeit der Berichtigung [...], die betreffende Person vorab schriftlich und genau von den gegen sie vorliegenden Indizien der Steuerhinterziehung für den betreffenden Zeitraum in Kenntnis zu setzen ’ » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nrn. 1341/1 und 1342/1, S. 19).

B.3.3. Artikel 333 Absatz 3 des EStGB 1992 bestimmt:

« [Untersuchungen] dürfen außerdem in der in Artikel 354 Absatz 2 erwähnten Zusatzfrist von vier Jahren durchgeführt werden, sofern die Verwaltung den Steuerpflichtigen vorher schriftlich genauestens über die Indizien hinsichtlich der Steuerhinterziehung in Kenntnis gesetzt hat, die für den betreffenden Zeitraum ihm gegenüber bestehen. Diese vorherige Notifizierung ist Pflicht, ansonsten ist die Veranlagung nichtig ».

B.4.1. Hinsichtlich der Einkommensteuern legt die Steuerverwaltung die Steuer für ein Einkommensjahr in einer Veranlagung fest. Diese Veranlagung ist für den Steuerpflichtigen also die Grundlage für die Verpflichtung zur Zahlung der Steuer. Die gewöhnliche Veranlagungsfrist läuft bis zum 30. Juni des auf das Steuerjahr folgenden Jahres (Artikel 359 des EStGB 1992). Im Betrugsfall kann die Veranlagungsfrist auf sieben Jahre verlängert werden (Artikel 354 Absatz 3 des EStGB 1992). Sobald eine Veranlagung auf den Namen eines Steuerpflichtigen festgelegt wurde, muss die Steuer innerhalb der gesetzlichen Frist gezahlt werden (Artikel 413 des EStGB 1992). Die Beitreibung der Einkommensteuern verjährt in fünf Jahren ab dem Datum, an dem die Steuerschuld bezahlt werden muss (Artikel 443^{bis} des EStGB 1992).

Im Einkommensteuergesetzbuch besteht eine Untersuchungsfrist von drei Jahren, sodass ein Steuerpflichtiger grundsätzlich nach Ablauf dieser Frist nicht mehr einer Steuerkontrolle unterzogen werden kann, außer im Fall einer Verlängerung dieser Frist wegen Indizien der Steuerhinterziehung. Die geplante Durchführung einer Untersuchung durch die Steuerverwaltung während der zusätzlichen Untersuchungsfrist unterliegt einer Pflicht zur vorherigen Notifizierung.

B.4.2. Für die Steuerschuld in Anwendung des MwStGB wird der Steuerverwaltung keinerlei Frist auferlegt, um ihre Untersuchungshandlungen durchzuführen. Die Steuerschuld entsteht lediglich durch die Bewirkung des der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatzes, ohne irgendein Auftreten der Steuerverwaltung. Wenn die geschuldete Steuer nicht beglichen wird, wird unverzüglich eine Zwangsbeitreibung erlassen (Artikel 85 des MwStGB). Es besteht folglich nur eine Verjährungsfrist in Bezug auf die Beitreibung der geschuldeten Mehrwertsteuer durch eine Zwangsbeitreibung. Diese Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich drei Jahre (Artikel 81*bis* § 1 des MwStGB), außer im Falle von Indizien der Steuerhinterziehung.

Im Falle von Indizien der Steuerhinterziehung kann die Steuerverwaltung auf eine verlängerte Verjährungsfrist zurückgreifen, um die Mehrwertsteuer durch eine Zwangsbeitreibung einzutreiben, wenn sie vor der Beitreibung den betreffenden Steuerpflichtigen von ihren Indizien in Kenntnis setzt (Artikel 84*ter* des MwStGB).

Somit kann der Steuerpflichtige mit einer Steuerprüfung konfrontiert werden, solange die Beitreibung seiner Steuerschuld noch nicht verjährt ist.

B.5. Die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen, die in der Vorabentscheidungsfrage miteinander verglichen werden, können somit im Fall von Indizien der Steuerhinterziehung mit verlängerten Fristen konfrontiert werden, in denen sich ihre steuerliche Rechtslage durch Untersuchungshandlungen nachteilig verändern kann.

B.6. Der Gesetzgeber kann, ohne gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, keinen Unterschied zwischen vergleichbaren Kategorien von Steuerpflichtigen einführen, wenn dieser Behandlungsunterschied nicht objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz verpflichtet in Steuersachen den Gesetzgeber jedoch nicht zur absoluten Gleichförmigkeit der Verfahren, die für die unterschiedlichen Steuern festgelegt werden.

B.7. Ein Behandlungsunterschied zwischen gewissen Kategorien von Steuerpflichtigen, der sich aus der Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen - auch in Bezug auf den

gleichen steuerpflichtigen Umsatz - und der darin enthaltenen Verfahrensregeln unter unterschiedlichen Umständen ergibt, ist an sich nicht diskriminierend. Es könnte nur eine Diskriminierung vorliegen, wenn der Behandlungsunterschied, der sich aus der Anwendung dieser Regeln ergibt, zu einer unverhältnismäßigen Einschränkung der Rechte der betroffenen Personen führen würde.

B.8. Der Gerichtshof muss prüfen, ob die Möglichkeit für die Verwaltung, Untersuchungshandlungen während der zusätzlichen Verjährungsfrist auszuführen ohne vorherige Notifizierung der Indizien der Steuerhinterziehung an den Steuerpflichtigen, auf unverhältnismäßige Weise dessen Rechte verletzt.

B.9.1. Das Mehrwertsteuersystem entspricht weitgehend den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (nachstehend: die Richtlinie).

Keine Richtlinienbestimmung enthält Regeln in Sachen Untersuchungsverfahren oder Verjährung in Bezug auf die Mehrwertsteuer.

B.9.2. In Ermangelung einer Regelung der Union ist es Sache der einzelnen Mitgliedstaaten, die Regeln festzulegen, die dazu dienen, einerseits die den Bürgern aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte zu schützen (EuGH, 19. November 1998, C-85/97, *SFI*, Randnrn. 25-26), und andererseits die finanziellen Interessen der Europäischen Union zu wahren, indem insbesondere Steuerbetrug bekämpft und folglich die Mehrwertsteuer auf ihrem Gebiet vollständig erhoben wird (EuGH, 8. September 2015, C-105/14, *Taricco u.a.*, Randnrn. 36-40).

B.9.3. Die fragliche Bestimmung muss, selbst in Ermangelung spezifischer Bestimmungen über das Verfahren und die Verjährungsfristen bezüglich der Mehrwertsteuer im Unionsrecht, den durch die Union gewährleisteten Grundrechten und allgemeinen Rechtsgrundsätzen entsprechen (EuGH, 17. Dezember 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, Randnrn. 66-67).

B.10.1. Ein Steuerpflichtiger, der mit einer Steuerprüfung wegen steuerpflichtigen Umsätzen während der gewöhnlichen oder aber der verlängerten Verjährungsfrist konfrontiert wird, unter anderem in Form der Verwahrungs- und Mitwirkungspflichten, kann unter Berücksichtigung der konkreten Umstände Gegenstand einer Beeinträchtigung seines Rechts auf Achtung seines Privatlebens sein, so wie es durch Artikel 22 der Verfassung, Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 7 und 8 der Charta der Grundrechte

der Europäischen Union gewährleistet wird (EuKomMR, 7. Dezember 1982, *Hardy-Spirlet* gegen Belgien; EuGHMR, 14. März 2013, *Bernh Larsen Holding* gegen Norwegen, § 106).

Diese Bestimmungen schließen eine Einmischung der Behörden in das Recht auf Achtung des Privatlebens nicht aus, erfordern es aber, dass sie durch eine ausreichend präzise gesetzliche Bestimmung erlaubt wird, dass sie einem zwingenden gesellschaftlichen Bedarf in einer demokratischen Gesellschaft entspricht und dass sie im Verhältnis zu dem damit angestrebten rechtmäßigen Ziel steht. Diese Bestimmungen beinhalten für die Behörden außerdem die positive Verpflichtung, Maßnahmen zu ergreifen, die eine tatsächliche Achtung des Privatlebens gewährleisten, selbst im Bereich der Beziehungen zwischen Einzelpersonen (EuGHMR, 27. Oktober 1994, *Kroon u.a.* gegen Niederlande, § 31; Große Kammer, 12. Oktober 2013, *Söderman* gegen Schweden, § 78).

B.10.2. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der Richtlinie anerkannt und gefördert wird (siehe in diesem Sinne EuGH, Große Kammer, 21. Februar 2006, C-255/02, *Halifax u.a.*, Randnr. 71).

Mit der Verlängerung der gewöhnlichen Verjährungsfrist für die Beitreibung der Mehrwertsteuer im Fall von Betrug und mit den Untersuchungsmaßnahmen, die im Rahmen des Steuerverfahrens noch während der verlängerten Verjährungsfrist ausgeführt werden können, um Steuern nachzufordern, wird ein Ziel des Allgemeininteresses verfolgt.

B.10.3. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Steuergesetzgebers, bei der Einführung eines Steuersystems die im Hinblick auf die in B.10.2 angeführte Zielsetzung geeigneten Verfahren und Fristen festzulegen. Der Gesetzgeber muss dabei ein faires Gleichgewicht zwischen einerseits dem rechtmäßigen Interesse, das es gebietet, Betrug zu bekämpfen, damit eine geschuldete Steuer gezahlt wird, und andererseits dem Bemühen, die Rechte der Steuerpflichtigen zu achten, anstreben.

B.10.4. Jede Einmischung muss von effizienten Garantien gegen Missbrauch und Willkür umgeben sein, dies unter Berücksichtigung der Art und der Schwere der Einmischung. Für den Steuerpflichtigen muss zumindest die Möglichkeit bestehen, im Nachhinein eine wirksame gerichtliche Nachprüfung sowohl der Rechtmäßigkeit als auch der Notwendigkeit von steuerlichen Untersuchungshandlungen zu beantragen (EuGH, 17. Dezember 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, Randnr. 78; EuGHMR, 7. Juni 2007, *Smirnov* gegen Russland, § 45).

B.11. Die Wahrung der Verteidigungsrechte stellt einen allgemeinen Grundsatz dar, der auf das Beitreibungsverfahren einer Steuerverwaltung anwendbar ist (EuGH, 17. Juni 2010, C-423/08, *Kommission/Italien*, Randnrn. 44-45) und eine in B.10.4 angeführte Garantie für den Steuerpflichtigen bietet.

Diese Garantie bezweckt, es der Steuerverwaltung bei einer beabsichtigten Beitreibung zu ermöglichen, ordnungsgemäß alle relevanten Elemente der Akte zu berücksichtigen. Sie dient insbesondere dazu, zur Gewährleistung des effektiven Schutzes der betreffenden Person oder des betreffenden Unternehmens diesen die Möglichkeit zu bieten, einen Irrtum zu korrigieren oder individuelle Umstände anzuführen, die dafür sprechen, in einem bestimmten Sinne zu entscheiden.

B.12. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat in seinem Urteil vom 22. Oktober 2013 erkannt, dass die Möglichkeit für einen Steuerpflichtigen, seine Verteidigungsrechte in Bezug auf individuelle Untersuchungshandlungen auszuüben, nicht absolut notwendig ist:

« 40. Alle Mitgliedstaaten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, haben vorgetragen, dass das an die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaats gerichtete Auskunftersuchen eines Mitgliedstaats keine Handlung darstelle, die eine solche Verpflichtung nach sich ziehe. Sie sind zu Recht der Auffassung, dass im Rahmen der Verfahren der Steuerprüfung zu unterscheiden ist zwischen der Ermittlungsphase, während der Informationen gesammelt werden und zu der das Auskunftersuchen einer Steuerverwaltung an eine andere gehört, und der kontradiktorischen Phase zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen, an den sie gerichtet ist und die mit der Versendung eines Vorschlags zur Berichtigung an diesen beginnt.

41. Wenn die Verwaltung Informationen sammelt, ist sie nicht verpflichtet, dies dem Steuerpflichtigen anzuzeigen und seine Stellungnahme einzuholen » (EuGH, Große Kammer, 22. Oktober 2013, C-276/12, *Jiří Sabou*, Randnrn. 40-41).

B.13. Der Gesetzgeber hat außerdem andere Garantien gegen Willkür und Missbrauch bei der Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist sowie Sanktionen vorgesehen.

So müssen die Indizien der Steuerhinterziehung, auf die sich die Steuerverwaltung stützt, zur Vermeidung der Nichtigkeit der Beitreibung der Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen vor der Zwangsbeitreibung genau und schriftlich mitgeteilt werden. Im Übrigen muss die Steuerverwaltung beim Erlassen einer Zwangsbeitreibung ebenfalls die allgemeinen Grundsätze einer ordnungsgemäßen Verwaltung einhalten.

Darüber hinaus verfügt der Steuerpflichtige über Rechtsmittel gegen eine Zwangsbeitreibung der Steuerverwaltung. Der Steuerpflichtige kann durch Erhebung eines Einspruchs gegen die Zwangsbeitreibung (Artikel 89 Absatz 2 des MwStGB) nämlich alle

Beschwerdegründe, unter anderem in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Unregelmäßigkeiten in der Untersuchungsphase und die Beitreibung selbst bei einem Richter mit voller Rechtsprechungsbefugnis anführen. Die Ausführung der Zwangsbeitreibung wird auch durch das Einspruchsverfahren unterbrochen.

B.14. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger während einer steuerlichen Untersuchungsphase im Mehrwertsteuersystem weder vorher über etwaige Untersuchungshandlungen informiert wird, noch sie abwenden oder anfechten kann, solange die Steuerverwaltung keine Entscheidung getroffen hat, die seine steuerliche Rechtslage nachteilig beeinflusst, entbehrt unter Berücksichtigung der in B.10.2 angeführten Zielsetzung und der in B.13 angeführten Garantien nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.15. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 84^{ter} des Mehrwertsteuergesetzbuches verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. Januar 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) E. De Groot