



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 58/2024
vom 30. Mai 2024
Geschäftsverzeichnismr. 7993
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen », gestellt vom Appellationshof Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt und Katrin Jadin, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Entscheid vom 21. April 2023, dessen Ausfertigung am 9. Mai 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Mons folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 [zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen], dahin ausgelegt, dass er zu seiner Anwendung erfordert, dass der Antrag auf Gültigkeitserklärung einer Ersatzsteuer, durch den ein neues Verfahren eingeleitet wird, vor dem 10. Januar 2010 zugestellt worden ist, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft die Übergangsbestimmung von Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 22. Dezember 2009), die wie folgt lautet:

« In Abweichung von Artikel 2 und für Veranlagungen, die der Richter vor Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat, sind Ersatzsteuern, die nach Schließung der Verhandlung durch einen Antrag vorgelegt werden, der dem Steuerschuldner zugestellt wird gemäß Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, so wie er vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des vorliegenden Gesetzes bestand, oder Artikel 261 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, dem Richter gültig zur Beurteilung vorgelegt unter der Bedingung, dass die Verfahren innerhalb sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung eingeleitet wurden. Diese Bestimmung ist unverzüglich anwendbar ».

B.2.1. Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009, bestimmt:

« Wird gegen einen Beschluss des Steuereinschätzers 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 Heberolle 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.

[...] ».

B.2.2. Artikel 356 des EStGB 1992 hat seinen Ursprung in Artikel 32 des Gesetzes vom 20. August 1947 « zur Abänderung (a) der Gesetze und Erlasse über die Einkommensteuern und die nationale Krisensteuer und (b) der Gesetze und Erlasse über die den direkten Steuern gleichgesetzten Sondersteuern » (nachstehend: Gesetz vom 20. August 1947). Diese Bestimmung wurde später in die Artikel 260 und 261 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EStGB 1964) übernommen, die gegenwärtig die Artikel 355 und 356 des EStGB 1992 sind.

Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 20. August 1947 geht hervor, dass es die Absicht des Gesetzgebers war, « zu vermeiden, dass dem Staat Steuern entgehen, die zwar rechtmäßig geschuldet werden, bei denen der Titel zur Festlegung der Steuer aber infolge von Beschwerden

und Rechtsmitteln ganz oder teilweise durch Entscheidungen für ungültig erklärt wurde, die erst nach Ablauf der gesetzlichen Frist zur Festlegung der Steuern rechtskräftig ergangen sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 59, S. 24).

Folglich 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 » (ebenda, SS. 24-25). Es wäre nämlich gegenüber der Allgemeinheit ungerecht, wenn dem Staat Veranlagungen entgehen würden, die ihm rechtmäßig zustehen, « wegen der falschen, obwohl verständlichen Auslegung durch den Steuerbeamten », das heißt, « dass ein Steuerpflichtiger aufgrund eines Beurteilungsfehlers die Steuer, die er rechtmäßig schuldet, umgehen könnte » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1946-1947, Nr. 407, S. 58).

B.3. Aus Artikel 356 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009, geht hervor, dass der Gesetzgeber eine sechsmonatige Frist eingeführt hat, innerhalb deren die Steuerverwaltung eine Ersatzsteuer vorlegen kann, nachdem eine gerichtliche Entscheidung zur Ungültigkeitserklärung einer Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ergangen ist.

Somit ist der Gesetzgeber dem Entscheid des Gerichtshofes Nr. 158/2009 vom 20. Oktober 2009 (ECLI:BE:GHCC:2009:ARR.158) entgegengekommen, in dem dieser erkannt hat, dass das Fehlen jeglicher Frist in dem vorher geltenden Artikel 356 des EStGB 1992 für die Steuerverwaltung zur Vorlage einer Ersatzsteuer nach einer Ungültigkeitserklärung der angefochtenen Veranlagung durch den Richter dem Rechtssicherheitsgrundsatz Abbruch tat, während Artikel 355 dieses Gesetzbuches es der Steuerverwaltung erlaubt, eine neue Steuer festzulegen innerhalb dreier Monate ab dem Datum, an dem gegen den Beschluss des Steuerdirektors oder des von ihm beauftragten Beamten zur Ungültigkeitserklärung einer Veranlagung keine Beschwerde vor Gericht mehr eingereicht werden kann.

Kraft Artikel 3 Absatz 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 ist der neue Artikel 356 des EStGB 1992 ungeachtet des Steuerjahres unverzüglich anwendbar.

Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 beinhaltet eine Übergangsregelung für die Veranlagungen, die der Richter vor dem Inkrafttreten des Gesetzes

vom 22. Dezember 2009 aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat. Das Gesetz vom 22. Dezember 2009 ist am 10. Januar 2010 in Kraft getreten.

B.4.1. Der Gerichtshof wird gefragt, ob Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009, dahin ausgelegt, dass er zu seiner Anwendung erfordere, dass der Antrag auf Gültigkeitserklärung einer Ersatzsteuer, durch den ein neues Verfahren eingeleitet werde, vor dem 10. Januar 2010 zugestellt worden sei, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei.

B.4.2. Die Prüfung der Vereinbarkeit einer Gesetzesbestimmung mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, der durch die Artikel 10 und 11 der Verfassung garantiert ist, setzt insbesondere die präzise Identifizierung von zwei Kategorien von Personen voraus, die Gegenstand einer unterschiedlichen oder einer identischen Behandlung sind.

Die Formulierung der Vorabentscheidungsfrage, mit der der Gerichtshof gebeten wird, eine solche Prüfung vorzunehmen, und zumindest die Begründung der Vorlageentscheidung müssen daher die für diese Identifizierung notwendigen Elemente enthalten. Es ist nicht Sache des Gerichtshofes, die Verfassungsmäßigkeit einer unterschiedlichen oder einer identischen Behandlung von zwei Personenkategorien zu prüfen, deren Umrisse er selbst definieren müsste.

B.4.3. Im vorliegenden Fall werden in der Vorabentscheidungsfrage die zu vergleichenden Personenkategorien nicht erwähnt.

Aus der Vorlageentscheidung kann jedoch geschlossen werden, dass das vorliegende Rechtsprechungsorgan den Gerichtshof bittet, über die Behandlungsunterschiede zu befinden, zu der die fragliche Bestimmung in der vorerwähnten Auslegung zwischen den Steuerpflichtigen führt, je nachdem, ob der Antrag auf Gültigkeitserklärung einer Ersatzsteuer dem Steuerpflichtigen vor dem 10. Januar 2010 oder ab diesem Datum zugestellt wird, und je nachdem, ob die gerichtliche Entscheidung, mit der die ursprüngliche Steuer für ungültig erklärt wird, kurz vor dem 10. Januar 2010 ergangen ist oder nicht.

B.5. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage keiner Antwort bedürfe, da das vorliegende Rechtsprechungsorgan die fragliche Bestimmung nicht selbst auslege und

sich die Auslegung, die von ihr in der Vorabentscheidungsfrage vorgenommen werde, nicht zu eigen mache. Er ist daher der Auffassung, dass die Antwort auf diese Frage zur Lösung des vor diesem Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitfalls nicht sachdienlich ist.

Der Ministerrat führt außerdem an, dass die Vorabentscheidungsfrage auf einer offensichtlich falschen Auslegung der fraglichen Bestimmung beruhe und dass diese Frage auch aus diesem Grund keiner Antwort bedürfe.

B.6. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf.

Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 164/2011 vom 20. Oktober 2011 (ECLI:BE:GHCC:2011:ARR.164) geurteilt hat, ist es nicht erforderlich, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan sich anlässlich der Prüfung der Sachdienlichkeit der Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls bereits für eine bestimmte Auslegung der fraglichen Bestimmung entscheidet. Daher bedeutet der Umstand, dass sich das vorlegende Rechtsprechungsorgan die Auslegung der fraglichen Bestimmung in der Vorabentscheidungsfrage nicht zu eigen gemacht hat, nicht, dass diese Frage keiner Antwort bedarf.

B.7.1. Es obliegt in der Regel dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan, die Bestimmungen, die es anwendet, auszulegen, vorbehaltlich einer offensichtlich falschen Lesart der fraglichen Bestimmung.

B.7.2. Nach dem Wortlaut der fraglichen Bestimmung stellt die Regelung, die sie vorsieht, eine « Abweichung von Artikel 2 » des Gesetzes vom 22. Dezember 2009, der Artikel 356 des EStGB 1992 ersetzt hat, dar.

Die fragliche Bestimmung findet nach ihrem Wortlaut nur Anwendung auf « Veranlagungen, die der Richter vor Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat ». Da das Gesetz vom 22. Dezember 2009 am 10. Januar 2010 in Kraft getreten ist, handelt es sich folglich um

Steuern, die der Richter vor diesem Datum aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat.

Die von Artikel 356 des EStGB 1992 abweichende Regelung bedeutet, dass die Ersatzsteuern, die dem Richter «nach Schließung der Verhandlung durch einen Antrag vorgelegt werden, der dem Steuerschuldner zugestellt wird gemäß Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, so wie er vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des vorliegenden Gesetzes bestand, oder Artikel 261 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, dem Richter gültig zur Beurteilung vorgelegt [sind] unter der Bedingung, dass die Verfahren innerhalb sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung eingeleitet wurden ».

Gemäß Artikel 356 Absatz 4 des EStGB 1992 in der vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 anwendbaren Fassung wird die « Ersatzsteuer [...] dem Gericht durch einen Antrag vorgelegt, der dem Steuerschuldner zugestellt wird ». Artikel 261 Absatz 3 des EStGB 1964 sah eine ähnliche Regelung vor.

B.7.3. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die fragliche Bestimmung es für ihre Anwendung erstens erfordert, dass die Ersatzsteuer nach einer ursprünglichen Steuer festgesetzt wird, die vom Richter vor dem 10. Januar 2010 aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt wurde, und zweitens, dass der Antrag auf Gültigkeitserklärung der Ersatzsteuer dem Steuerschuldner innerhalb von sechs Monaten ab dem Zeitpunkt zugestellt wird, an dem die gerichtliche Entscheidung, mit der die ursprüngliche Steuer für ungültig erklärt wurde, rechtskräftig geworden ist.

B.7.4. Aus der fraglichen Bestimmung geht nicht hervor, dass es für ihre Anwendung erforderlich ist, dass der Antrag auf Gültigkeitserklärung einer Ersatzsteuer vor dem 10. Januar 2010 zugestellt wird.

B.7.5. In seinem Entscheid Nr. 81/2011 vom 18. Mai 2011 (ECLI:BE:GHCC:2011:ARR.081), der nach einer Klage auf Nichtigerklärung der fraglichen Bestimmung ergangen ist, hat der Gerichtshof geurteilt:

« B.4.4. Die klagende Partei beanstandet insbesondere den Behandlungsunterschied, der sich aus der in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen Frist von ‘ sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung ’ ergeben würde. Der Behandlungsunterschied besteht darin, dass für eine Kategorie von Steuerpflichtigen die Frist von sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung bereits verstrichen war zu dem Zeitpunkt, als das Gesetz vom 22. Dezember 2009 in Kraft getreten ist, während dies für die andere Kategorie von Steuerpflichtigen nicht der Fall ist. Die letztgenannte Kategorie kann im Gegensatz zur erstgenannten noch Gegenstand einer Ersatzsteuer sein, die die Verwaltung dem Urteil des Richters unterbreitet.

Durch die Einführung der fraglichen Frist hat der Gesetzgeber ein faires Gleichgewicht zwischen dem Interesse daran, dass jede rechtswidrige Steuerveranlagung berichtigt werden kann, und dem Bemühen, die Steuerpflichtigen nicht auf unbestimmte Zeit im Ungewissen über diese Veranlagung zu lassen, zustande gebracht. Der Behandlungsunterschied, der sich aus dieser Frist ergibt, ist nicht offensichtlich unvernünftig ».

B.7.6. Daraus ergibt sich, dass der Gerichtshof geurteilt hat, dass die Kategorie der Steuerpflichtigen, für die die Frist von sechs Monaten, die ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung einsetzt, zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes vom 22. Dezember 2009, d. h. dem 10. Januar 2010, noch nicht abgelaufen war, nach der fraglichen Bestimmung noch Gegenstand « einer Ersatzsteuer, die die Verwaltung dem Richter zur Beurteilung vorlegt » sein konnte. Da aufgrund von Artikel 356 Absatz 4 des EStGB 1992 in der vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 anwendbaren Fassung die Ersatzsteuer dem Rechtsprechungsorgan durch einen dem Steuerschuldner zugestellten Antrag vorlegt wird, war der Gerichtshof der Auffassung, dass es für die Anwendung der fraglichen Bestimmung nicht erforderlich war, dass der Antrag auf Gültigkeitserklärung einer Ersatzsteuer vor dem 10. Januar 2010 zugestellt wird.

B.7.7. In seiner Entscheidung Nr. 81/2011, mit dem die Klage gegen die fragliche Bestimmung zurückgewiesen wurde, hat der Gerichtshof implizit aber zweifellos geurteilt, dass diese Bestimmung nicht die Tragweite hat, die ihr in der im vorliegenden Fall gestellten Vorabentscheidungsfrage beigemessen wird.

B.8. Da die Vorabentscheidungsfrage auf einer offensichtlich falschen Lesart der fraglichen Bestimmung beruht, bedarf diese Frage keiner Antwort.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 30. Mai 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul