

Geschäftsverzeichnissnr. 1342
Urteil Nr. 35/99 vom 17. März 1999

URTEIL

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 418 Absatz 1 und 419 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. Gegenstand der präjudiziellen Frage

In seinem Urteil vom 22. Mai 1998 in Sachen der Genossenschaft schweizerischen Rechts « Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt » gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 28. Mai 1998 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Machen die Artikel 308 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 und 418 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 einerseits und die Artikel 309 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 und 419 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 andererseits einen im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung stehenden Unterschied unter den Steuerpflichtigen, soweit aus den vorgenannten Artikeln hervorgeht, daß eine ausländische Gesellschaft, die eine belgische Niederlassung hat, keine Steuerüberzahlungszinsen auf Überschüsse von Mobiliensteuervorabzügen beanspruchen kann, die infolge eines Irrtums der Steuerverwaltung nicht bei der Eintragung der Gesamtsteuer in die Heberolle festgestellt wurden und der Gesellschaft demzufolge nicht innerhalb der normalen Frist von zwei Monaten von der Eintragung der Steuer in die Heberolle an zurückerstattet werden, sondern zu einem späteren Zeitpunkt, infolge einer Klage beim Appellationshof gegen die ungünstige Entscheidung des Bezirksdirektors der Steuerverwaltung, wohingegen in dem Fall, wo - unter übrigens gleichen Umständen - die Steuerverwaltung den gleichen Irrtum (Verweigerung der Verrechnung der Vorabzüge) nach erfolgter Eintragung einer ursprünglich richtigen Veranlagung in die Heberolle bzw. einen Irrtum bezüglich des Betrags der Besteuerungsgrundlage begeht, die Gesellschaft Steuerüberzahlungszinsen aufgrund der Rückerstattung derselben Beträge infolge der erhobenen Klage wird beanspruchen können? »

## II. Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren

Die Klägerin vor dem Appellationshof ist eine ausländische Gesellschaft mit einer festen Niederlassung in Belgien und unterliegt deshalb der Steuer der Nichtansässigen (Gesellschaften) auf Gewinne, die durch ihre belgische Niederlassung erzielt werden. Für die Veranlagungsjahre 1988, 1989, 1990 und 1991 hatte sie Mobiliensteuervorabzüge als definitiv besteuerte Einkünfte angegeben, die demnach dem Abzug der steuerpflichtigen Einkünfte unterliegen.

Die Verwaltung weigerte sich, diese Vorabzüge abzuziehen.

Für das Veranlagungsjahr 1988 hat die Verwaltung allerdings die Steuer entsprechend der Steuererklärung in die Heberolle eingetragen und dann erst die ihrer Meinung nach zu Unrecht abgezogenen Vorabzüge in die Heberolle eingetragen. Für die Veranlagungsjahre 1989 bis 1991 hat sie ihre Weigerung vor der Eintragung der Steuer in die Heberolle mitgeteilt, die somit ohne Verrechnung der Vorabzüge festgelegt wurde.

Die Gesellschaft reichte gegen die Eintragungen in die Heberolle Beschwerden ein, denen in zwei Urteilen des Appellationshofes Brüssel vom 19. September 1996 stattgegeben wurde; der Hof hat die Veranlagung für das Veranlagungsjahr 1988, die die beanstandeten Vorabzüge enthielt, für nichtig erklärt und die Veranlagungen für die Veranlagungsjahre 1989 bis 1991 gesenkt, insofern sie die Verpflichtung zur Verrechnung und Rückerstattung der genannten Vorabzüge nicht berücksichtigten. Dieselben Urteile ordnen die Wiedereröffnung der Verhandlung bezüglich der Frage möglicherweise geschuldeter Zinsen auf Steuerüberzahlungen an.

In seinem Urteil vom 22. Mai 1998 hat der Appellationshof nach Verbindung der Rechtssachen

- die Verwaltung verurteilt, Steuerüberzahlungszinsen zu zahlen auf die für das Veranlagungsjahr 1988 in die Heberolle eingetragene Steuer, entsprechend den Vorabzügen, deren Verrechnung zu Unrecht durch die Verwaltung nach Eintragung in die Heberolle der Steuer selbst verweigert worden war, weil «trotz der Übereinstimmung des Betrags dieser Veranlagung mit dem Betrag des Mobiliensteuervorabzugs es nicht um eine Veranlagung zum Mobiliensteuervorabzug geht, sondern um eine Veranlagung zur Steuer der nichtansässigen Gesellschaften »;

- bezüglich der eventuell geschuldeten Zinsen für die Vorabzüge für die Veranlagungsjahre 1989 bis 1991, deren Verrechnung die Verwaltung vor der Eintragung der Steuer in die Heberolle verweigert hat, dem Schiedshof die präjudizielle Frage gestellt.

### III. Verfahren vor dem Hof

Durch Anordnung vom 28. Mai 1998 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 9. Juli 1998 hat der Vorsitzende M. Melchior die für die Einreichung eines Schriftsatzes vorgesehene Frist bis zum 30. September 1998 verlängert.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 10. Juli 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; mit denselben Briefen wurde die Anordnung vom 9. Juli 1998 notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 14. Juli 1998.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der Genossenschaft schweizerischen Rechts « Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt », mit Betriebssitz in 1000 Brüssel, rue de la Loi 82, mit am 27. August 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, mit am 28. September 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 6. Oktober 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die Genossenschaft schweizerischen Rechts « Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt » hat mit am 30. Oktober 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 29. Oktober 1998 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 28. Mai 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 16. Dezember 1998 hat der Vorsitzende M. Melchior die Rechtssache dem vollzählig tagenden Hof vorgelegt.

Durch Anordnung vom 16. Dezember 1998 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsfähig erklärt und den Sitzungstermin auf den 20. Januar 1999 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 17. Dezember 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 20. Januar 1999

- erschienen

. RA J. Kirkpatrick, beim Kassationshof zugelassen, und RA P. Glineur, in Brüssel zugelassen, für die Genossenschaft schweizerischen Rechts « Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt »,

. RA O. Slusny, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter P. Martens und G. De Baets Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

#### IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

*Standpunkt der Schweizerischen Lebensversicherungs- und Rentenanstalt, Klägerin vor dem Appellationshof*

A.1. In Abweichung von Artikel 308 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (im folgenden: EStGB 1964) (Artikel 418 Absatz 1 EStGB 1992), der den Staat verpflichte, Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren, wenn Steuern zurückgezahlt würden, bestimme Artikel 309 Nr. 2 EStGB 1964 (Artikel 419 Nr. 2 EStGB 1992), daß keine Steuerüberzahlungszinsen geschuldet würden, wenn Vorabzüge und Vorauszahlungen zurückgezahlt würden.

Diese Bestimmung liege begründet in Artikel 5 des Gesetzes vom 27. Juli 1953 zur Einführung von Maßnahmen zur Beschleunigung der Eintreibung der direkten Steuern. Aus den Vorarbeiten zu diesem Gesetz ergebe sich, daß die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen im Fall der Rückerstattung von an der Quelle geschuldeten Steuern auf beträchtliche materielle Schwierigkeiten stoßen würde, dazu ohne wirklichen Nutzen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277, S. 10).

A.2.1. Die gesetzliche Regel sei angemessen gerechtfertigt, wenn die Rückerstattung des Vorabzugs innerhalb der üblichen Frist von zwei Monaten nach Eintragung der Steuer in die Heberolle vorgenommen werde.

A.2.2. Dies treffe nicht zu, wenn, wie im vorliegenden Fall, die Verwaltung zum Zeitpunkt der Eintragung der Steuer in die Heberolle unrechtmäßig urteile, daß sie nicht verpflichtet sei, einen Vorabzugsüberschuß zurückzuzahlen. Unter Berücksichtigung der Überlastung der Bezirksdirektionen und der Appellationshöfe könne sich die Anerkennung des Anspruchs des Steuerpflichtigen auf Rückerstattung eines Vorabzugsüberschusses demnach etliche Jahre hinziehen.

A.2.3. Keine einzige der obengenannten Rechtfertigungen könne auf diesen Fall angewandt werden. Erstens gehe es hier um einen Irrtum seitens des Staates, während man bei den Vorarbeiten den Fall eines Irrtums seitens des Einkommenschuldners im Auge gehabt habe. Zweitens stoße die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen in diesem Fall auf überhaupt keine materiellen Schwierigkeiten. Und schließlich sei die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen, wenn man die Dauer der Beschwerde- und Berufungsverfahren in Steuerangelegenheiten berücksichtige, nicht ohne tatsächlichen Nutzen.

A.3. Der Gesetzesentwurf bezüglich der Beilegung von Steuerstreitfällen, der durch die Kammer am 28. April 1998 (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1341/20, SS. 12 und 13) angenommen worden sei und heute dem Senat vorgelegt worden sei, diene dazu, im Fall der Vorabzugsrückerstattung nach der üblichen Frist von zwei Monaten Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren, was einer impliziten Anerkennung des ungerechtfertigten Charakters der Anwendung von Artikel 309 Nr. 2 EStGB 1964 (Artikel 419 Nr. 2 EStGB 1992) in solchen Fällen wie dem vorliegenden gleichkomme.

A.4. Die Abweichung von der Fälligkeit der Steuerüberzahlungszinsen sei somit nicht angemessen gerechtfertigt, wenn die Rückerstattung des Vorabzugsüberschusses nicht innerhalb der üblichen Frist erfolge. Insofern gebe es kein angemessenes Verhältnis zwischen dem angewandten Mittel und dem angestrebten Ziel.

A.5. Die Anwendung des in den Artikeln 308 Absatz 1 und 309 Nr. 2 EStGB 1964 (Artikel 418 Absatz 1 und 419 Nr. 2 EStGB 1992) geschaffenen Unterschieds habe somit zur Folge, daß dieselbe Gesellschaft Anspruch habe oder nicht auf Steuerüberzahlungszinsen auf den Betrag der Vorabzüge, die durch die Steuerbehörde auf unrechtmäßige Weise als weder zu verrechnen noch zurückzuzahlen angesehen würden - je nach dem Zeitpunkt, an dem die Verwaltung den Fehler begehe: nach der Eintragung der Steuer der Nichtansässigen (Gesellschaften) in die Heberolle oder davor. Ein solcher Unterschied sei bar jeder vernünftigen Rechtfertigung.

Im vorliegenden Fall, für das Veranlagungsjahr 1988, habe die Rückzahlung der in die Heberolle eingetragenen Steuer, die den nichtverrechneten Vorabzügen entspreche, zur Zahlung von Steuerüberzahlungszinsen geführt; für die Veranlagungsjahre 1989 bis 1991, für die die Weigerung zur Verrechnung der Vorabzüge vor der Eintragung der Steuer in die Heberolle erfolgt sei, weigere sich die Verwaltung, die Rückerstattung dieser Vorabzüge mit den Steuerüberzahlungszinsen zu verbinden.

#### *Standpunkt des Ministerrats*

A.6. Nach Darlegung der im vorliegenden Fall anwendbaren Gesetzgebung urteile der Ministerrat, daß die Verwaltung, wenn sie unrechtmäßigerweise die Verrechnung von Vorabzügen verweigert habe, nie zur Zahlung von Steuerüberzahlungszinsen auf die Rückerstattung dieser Vorabzüge verpflichtet sei, ungeachtet des Zeitpunkts, an dem sie entscheide, diese Verrechnung zu verweigern. Demnach müsse die Rückerstattung, unabhängig davon, ob diese Vorabzüge von der steuerpflichtigen Gesellschaft aufgrund der Weigerung der Steuerbehörde, sie vor der Eintragung der Steuer in die Heberolle mit den steuerpflichtigen Einkünften zu verrechnen, oder zur Durchführung einer Eintragung der Steuer in die Heberolle entrichtet worden seien, in jedem Fall als eine Rückerstattung eines Vorabzugs angesehen werden, die kraft Artikel 309 Nr. 2 EStGB 1964 (Artikel 419 Nr. 2 EStGB 1992) nicht zur Fälligkeit von Steuerüberzahlungszinsen führen könne.

A.7. Demnach würden im vorliegenden Fall an die Rückerstattung der gezahlten Summen zu Unrecht Steuerüberzahlungszinsen für das Veranlagungsjahr 1988 gekoppelt, weil es nicht um eine Steuerrückerstattung gehe, sondern um eine Vorabzugsrückerstattung.

Man habe somit für das Veranlagungsjahr 1988 keine andere Lösung anwenden müssen als für die anderen Veranlagungsjahre, da die zurückgezahlten Summen Vorabzugsüberschüsse seien, selbst wenn diese Summen Gegenstand einer zusätzlichen Veranlagung gewesen seien.

A.8. Daraus ergebe sich, daß die Artikel 308 Absatz 1 und 309 Nr. 2 EStGB 1964 (Artikel 418 Absatz 1 und 419 Nr. 2 EStGB 1992) keinen Unterschied zwischen den Steuerpflichtigen vornehmen würden, je nachdem, ob die Verwaltung unmittelbar die Verrechnung der Vorabzüge verweigert habe oder diese Weigerung nach der Eintragung der ersten korrekten Veranlagung in die Heberolle formuliert habe.

Die dem Hof vorgelegte Frage sei deshalb gegenstandslos.

*Antwort der Schweizerischen Lebensversicherungs- und Rentenanstalt*

A.9. Der durch den Ministerrat vertretene Standpunkt führe dazu, daß man übersehe, daß die präjudizielle Frage die im vorliegenden Fall entstandene Situation ebenfalls mit einem anderen Fall vergleiche als jenem, der sich aus der Sachlage der Betroffenen ergebe, in der die Zahlung von Steuerüberzahlungszinsen im Falle der Eintragung der Vorabzüge in die Heberolle angenommen werde und im Falle der Weigerung, die Vorabzüge bei der Eintragung der Steuer in die Heberolle zu verrechnen, - dem Fall, in dem die Verwaltung im Zusammenhang mit der Besteuerungsgrundlage einen Irrtum begehe - nicht angenommen werde. Der Ministerrat erkenne jedoch ausdrücklich in seinem Schriftsatz an, daß in dieser Situation eine ausländische Gesellschaft Steuerüberzahlungszinsen beanspruchen könne. Die dem Hof vorgelegte Frage sei demnach nicht gegenstandslos, selbst wenn sich die Behauptung des Ministerrats hinsichtlich des ersten Falls als gerechtfertigt erweisen sollte.

A.10. Der Ministerrat behaupte übrigens zu Unrecht, daß die Steuerüberzahlungszinsen im ersten Fall nicht geschuldet gewesen seien. Der Appellationshof habe nämlich den Staat dazu verurteilt, sie zu bezahlen, und weil der Staat gegen diese Verurteilung keine Kassationsklage eingereicht habe, sei das Urteil des Appellationshofes diesbezüglich rechtskräftig. Es sei allerdings nicht Aufgabe des Hofes, eine vermeintliche Ungesetzlichkeit zu rügen, mit der eine definitive Entscheidung behaftet sei.

A.11. Schließlich behaupte der Ministerrat zu Unrecht, daß die zusätzliche Veranlagung, die für das Veranlagungsjahr 1988 in die Heberolle eingetragen worden sei, keine Steuer im Sinne von Artikel 308 Absatz 1 EStGB 1964 darstelle. Dies ergebe sich deutlich aus den Angaben im Steuerbescheid. Es sei außerdem nicht denkbar, denn im vorliegenden Fall sei der einzige Schuldner des Mobiliensteuervorabzugs derjenige, der die Einkünfte schulde (Artikel 164 EStGB 1964), und es wäre absurd zu denken, der Staat könnte dieselben Vorabzüge ein zweites Mal zu Lasten des Empfängers der Einkünfte in die Heberolle eintragen.

- B -

B.1.1. Die Artikel 308 Absatz 1 und 309 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (EStGB 1964) bestimmen:

308 Absatz 1:

« Bei Rückerstattung von Steuern werden Steuerüberzahlungszinsen gewährt [...]. »

309 Absatz 1:

« Es werden keine Zinsen gewährt bei Rückerstattung: [...] 2. des Vorabzugsüberschusses [...] im Sinne von Artikel 211 § 2, die zugunsten des betreffenden Steuerpflichtigen erfolgt. »

Diese Bestimmungen stimmen *mutatis mutandis* überein mit den Artikeln 418 Absatz 1 und 419 Absatz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992).

B.1.2. Die präjudizielle Frage bezieht sich nur auf die Fälle, in denen der Appellationshof einer ausschließlich auf dem Einkommensteuergesetzbuch beruhenden Klage stattgibt und den Staat dazu verurteilt, einem Steuerpflichtigen die Summen zurückzuzahlen, die er als Mobiliensteuervorabzug entrichtet hat. Dem Verweisungsrichter zufolge führt die Anwendung der o.a. Bestimmungen zu folgendem Behandlungsunterschied; Es werden keine Steuerüberzahlungszinsen geschuldet, wenn der vom Steuerpflichtigen zuviel entrichtete Betrag nicht bei der Eintragung der Gesamtsteuer in die Heberolle festgestellt wird; Steuerüberzahlungszinsen werden in zwei anderen Fällen geschuldet, d.h. zunächst, wenn die Gesamtveranlagung anfangs korrekt berechnet wurde und später die zurückzuzahlenden Vorabzugsüberschüsse getrennt von der genannten Veranlagung in die Heberolle eingetragen werden, und dann, wenn es einen Irrtum im Zusammenhang mit dem Betrag der Besteuerungsgrundlage gegeben hat.

B.1.3. Der Ministerrat fordert den Hof auf, die präjudizielle Frage für gegenstandslos zu erklären. Er ist nämlich der Meinung, daß in allen obengenannten Fällen der Rückerstattung von Mobiliensteuervorabzug im Anschluß an einen Verwaltungsirrtum überhaupt keine Steuerüberzahlungszinsen geschuldet werden, da diese Fälle auf gleiche Weise als eine Rückzahlung von Vorabzugsüberschuß im Sinne von Artikel 309 Absatz 1 EStGB 1964 (419 Absatz 1 Nr. 2 EStGB 1992) angesehen werden müssen.

Wenn, wie im vorliegenden Fall, der Verweisungsrichter eine Interpretation von Normen vertritt, die er der Beurteilung des Hofes unterwirft, ist es im Prinzip in dieser Interpretation, daß der Hof seine Kontrolle ausübt, und insbesondere, wenn der Verweisungsrichter in dem vor ihm anhängig gemachten Verfahren aus der genannten Interpretation definitiv gewordene Rechtsfolgen abgeleitet hat.

B.2. Zwischen den genannten Kategorien von Steuerpflichtigen gibt es einen objektiven Unterschied. Diejenigen, denen Steuerüberzahlungszinsen gewährt werden, waren bei der Festsetzung der Veranlagung Gegenstand eines Irrtums, der sich auf die Besteuerungsgrundlage bezog oder auf die Verrechnung der Mobiliensteuervorabzüge, die nach der Festsetzung der anfangs korrekten Veranlagung in Form einer getrennten Eintragung des Vorabzugsüberschusses in die Heberolle durchgeführt wurde. Diejenigen, denen diese Zinsen nicht gewährt werden, waren Gegenstand desselben Irrtums im Zusammenhang mit der Verrechnung der

Mobiliensteuervorabzüge, der aber vor der Eintragung der Gesamtveranlagung in die Heberolle, bei ihrer Festsetzung, begangen wurde.

B.3.1. Die beanstandeten Bestimmungen sind auf die durch Artikel 5 des Gesetzes vom 27. Juli 1953 eingefügten Absätze 5 und 6 des Artikels 74 der koordinierten Gesetze vom 15. Januar 1948 über die Einkommensteuer zurückzuführen. Nachdem diese Bestimmungen den Grundsatz der Zahlung von Steuerüberzahlungszinsen durch den Staat im Falle einer Steuerrückzahlung aufgestellt hatten, sahen sie eine Ausnahme vor, nämlich dann, wenn die Rückerstattung sich auf « an der Quelle geschuldete Steuern » bezog, heute « Vorabzüge » genannt.

In der Begründung des Gesetzes von 1953 heißt es, daß « diese Bestimmung, die auf das Gesetz vom 28. Februar 1924 zurückgeht, sich auf Billigkeitsgründe stützte » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277, S. 9) und daß ebenso, wie nachlässige Steuerpflichtige dem Staat Verzugszinsen entrichten müssen, « aus denselben Gründen es denn auch berechtigt ist, den Steuerpflichtigen Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren, wenn der Staat eine entrichtete Steuer zurückzahlt [...] » (ebenda, S. 10).

Die Ausnahme, insbesondere in Zusammenhang mit der Rückzahlung der an der Quelle geschuldeten - mit dem heutigen Vorabzugsüberschuß übereinstimmenden - Steuern wird in den Vorarbeiten zum Gesetz folgendermaßen begründet:

« [...] die Rückerstattung [kann] sich namentlich ergeben aus Irrtümern, die begangen wurden vom Schuldner des Einkommens, der für die Zahlung der Steuer an die Staatskasse verantwortlich ist, diese Last aber nicht selber trägt oder von dem nicht angenommen wird, daß er sie selber trägt; sie kann sich ergeben aus der Anwendung von Artikel 52, in dem Maßnahmen vorgesehen werden, um die Doppelbesteuerung derselben Einkünfte bezüglich desselben Steuerpflichtigen zu vermeiden; und schließlich kann sie sich ergeben aus der Regularisierung der steuerlichen Situation der Gehalts-, Lohn-, Rentenempfänger usw., wenn der Betrag der an der Quelle einbehaltenen Steuer den der für die Gesamtheit der Erwerbseinkünfte des Steuerpflichtigen tatsächlich geschuldeten Steuern übersteigt.

Die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen in den erwähnten Fällen würde normalerweise auf beträchtliche materielle Schwierigkeiten stoßen, und zwar ohne tatsächlichen Nutzen. Sie wäre übrigens ungerechtfertigt, wenn sie auf Irrtümer bei der Entrichtung der an der Quelle geschuldeten Steuern oder bei der Anwendung von Artikel 52 zurückzuführen wäre, weil es im ersten Fall dem Steuerschuldner praktisch unmöglich wäre, die Steuerüberzahlungszinsen über die wirklichen Steuerpflichtigen, d.h. über die Empfänger der steuerpflichtigen Einkünfte, zu verteilen, und weil in der zweiten Hypothese die Rückerstattung nicht den wirklichen Empfängern der Einkünfte gewährt



würde, sondern der Gesellschaft, die die Last der Mobiliensteuer nicht selbst getragen hat oder von der nicht angenommen wird, diese Last getragen zu haben. » (ebenda, S. 10)

B.3.2. Es kann gerechtfertigt werden, daß bei der Rückerstattung von Vorabzügen überhaupt keine Zinsen geschuldet werden, wenn der Schuldner spontan mehr bezahlt hat, als er schuldete, oder wenn es praktisch nicht möglich ist, das Datum festzustellen, an dem die Laufzeit der Zinsen beginnt, die auf die Steuerpflichtigen verteilt werden müssen, zu deren Gunsten die Einbehaltungen durch den Schuldner der Vorabzüge erfolgt sind. Dies trifft nämlich zu für den Überschuß der Berufssteuervorabzüge, wenn sie nicht Gegenstand einer Eintragung in die Heberolle auf den Namen des Steuerpflichtigen gewesen sind.

Nichts rechtfertigt hingegen, daß Steuerüberzahlungszinsen verweigert werden, wenn es sich um Mobiliensteuervorabzüge handelt, wenn die verspätete Rückerstattung ihres Überschusses einem Irrtum der Verwaltung zuzuschreiben ist und wenn es möglich ist, das Datum festzustellen, an dem die Laufzeit der Zinsen beginnt.

Die Einführung eines zusätzlichen Unterschieds, je nachdem, ob der Vorabzug Gegenstand einer Eintragung in die Heberolle war, beruht auf einem objektiven Kriterium, ist aber nicht sachdienlich im Hinblick auf das angestrebte Ziel.

B.4. Aus dem Vorangegangenen ergibt sich, daß die Artikel 308 Absatz 1 EStGB 1964 (418 Absatz 1 EStGB 1992) und 309 Absatz 1 EStGB 1964 (419 Absatz 1 Nr. 2 EStGB 1992) diskriminierend sind, wenn sie dahingehend interpretiert werden, daß sie den Steuerpflichtigen Steuerüberzahlungszinsen auf die Rückerstattung von Mobiliensteuervorabzügen dann vorenthalten, wenn ihre Verrechnung mit der Steuer bei der Feststellung der Gesamtveranlagung zu Unrecht durch die Verwaltung verweigert wurde, ohne daß eine Eintragung in die Heberolle stattgefunden hat.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 308 Absatz 1 EStGB 1964 (418 Absatz 1 EStGB 1992) und 309 Absatz 1 EStGB 1964 (419 Absatz 1 Nr. 2 EStGB 1992) verstoßen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn sie dahingehend interpretiert werden, daß ein Steuerpflichtiger keinen Anspruch auf Steuerüberzahlungszinsen auf Überschüsse von Mobiliensteuervorabzügen hat, die aufgrund eines Irrtums der Verwaltung nicht anlässlich der Gesamteintragung in die Heberolle festgestellt worden sind und die nicht innerhalb der normalen Frist von zwei Monaten ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Steuer in die Heberolle zurückgezahlt worden sind.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 17. März 1999.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) M. Melchior