

Geschäftsverzeichnissnr. 2460
Urteil Nr. 90/2003 vom 24. Juni 2003

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf die Artikel 308 Absatz 1 und 309 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (Artikel 418 Absatz 1 und 419 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern L. François, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Snappe und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 13. Juni 2002 in Sachen C. de Broqueville gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 25. Juni 2002 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 308 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (418 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) und 309 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (419 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahingehend ausgelegt, daß ein Steuerpflichtiger keine Steuerüberzahlungszinsen beanspruchen kann in bezug auf die in Artikel 277 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (376 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) genannten Steuerüberzahlungen, deren Befreiung zu Unrecht vom Steuerdirektor, der die Beschwerde des Steuerpflichtigen behandelt, verweigert wurde und vom Gericht wegen einer Doppelbesteuerung angeordnet wurde, und zwar sowohl für die Periode vor dem Zeitpunkt, an dem die Steuerüberzahlung von der Verwaltung festgestellt oder vom Steuerschuldner der Verwaltung mitgeteilt wurde, nach Ablauf der Frist, innerhalb deren Beschwerde eingereicht werden kann, als auch für die Periode nach diesem Zeitpunkt, während solche Zinsen vorgesehen sind im Falle einer Rückerstattung, nachdem einer Beschwerde stattgegeben wurde, und während es gemäß der Absicht des Gesetzgebers ' denn auch recht und billig [ist], den Steuerpflichtigen Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren, wenn der Staat eine entrichtete Steuer zurückzahlt, selbst wenn diese Rückzahlung die Folge eines dem Steuerpflichtigen zuzuschreibenden Irrtums ist '? »

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

Die beanstandeten Bestimmungen

B.1.1. Artikel 376 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) (vorher Artikel 277 §§ 1 und 2 des EStGB 1964) bestimmte in der auf das Veranlagungsjahr, auf das sich der Streitfall vor dem Verweisungsrichter bezieht, anwendbaren Form:

« § 1. Der Steuerdirektor oder der von ihm beauftragte Beamte erteilt von Amts wegen Befreiung von den auf materielle Irrtümer und auf Doppelbesteuerung zurückzuführenden Steuerüberzahlungen sowie von den Steuerüberzahlungen, die ersichtlich werden aus als

ausreichend bewerteten Unterlagen oder Fakten, deren spätes Vorlegen oder Geltendmachen von dem Steuerpflichtigen mit gesetzlichen Gründen gerechtfertigt wird, vorausgesetzt, daß:

1. diese Steuerüberzahlungen innerhalb von drei Jahren ab dem 1. Januar des Veranlagungsjahres durch die Verwaltung festgestellt wurden oder ihr von dem Steuerpflichtigen mitgeteilt wurden;

2. die Veranlagung nicht schon Gegenstand einer Beschwerde war, die zu einer definitiven Entscheidung zur Hauptsache geführt hat.

§ 2. Ein neues Rechtsmittel oder eine Abänderung der administrativen oder richterlichen Rechtsprechung wird nicht als ein neues Element angesehen. »

Diesen Bestimmungen liegt Artikel 2 des Gesetzes vom 30. Mai 1949 zur Festlegung außergewöhnlicher und interpretierender Maßnahmen bezüglich der direkten Steuern zugrunde (*Belgisches Staatsblatt*, 19. Juni 1949). Dieser Artikel änderte Artikel 61 des Erlasses des Regenten vom 15. Januar 1948 zur Koordinierung der Gesetze und Erlasse bezüglich der Einkommensteuern (*Belgisches Staatsblatt*, 21. Januar 1948) ab.

B.1.2. Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992 (früherer Artikel 308 Absatz 1 des EStGB 1964) bestimmte:

« Bei Steuerrückerstattung werden Steuerüberzahlungszinsen zu einem Zinssatz von 0,8 Prozent je Kalendermonat gewährt. »

Dieser Bestimmung liegt Artikel 20 des Gesetzes vom 28. Februar 1924 zur Abänderung der Einkommensteuergesetzgebung zugrunde (*Belgisches Staatsblatt*, 2. März 1924). Dieser Text wurde in Artikel 74 des Erlasses des Regenten vom 15. Januar 1948 zur Koordinierung der Gesetze und Erlasse bezüglich der Einkommensteuern (*Belgisches Staatsblatt*, 21. Januar 1948) übernommen.

B.1.3. Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 (früherer Artikel 309 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1964) bestimmte:

« Es werden keine Zinsen gewährt bei Rückerstattung:

[...]

3. der Steuerüberzahlungen im Sinne von Artikel 376 § 1 und 2, die nach Ablauf der Beschwerde- und Klagefristen von Amts wegen erfolgt;

[...] ».

Die Bestimmung, die Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 zugrunde liegt, ist der zweite Absatz von Artikel 5 des Gesetzes vom 27. Juli 1953 zur Einführung von Maßnahmen zur Beschleunigung der Eintreibung der direkten Steuern (*Belgisches Staatsblatt*, 19. August 1953). Dieser Artikel änderte Artikel 74 des Erlasses des Regenten vom 15. Januar 1948 zur Koordinierung der Gesetze und Erlasse bezüglich der Einkommensteuern (*Belgisches Staatsblatt*, 21. Januar 1948) ab.

B.2. Seit der Annahme des Gesetzes vom 15. März 1999 (*Belgisches Staatsblatt*, 27. März 1999) wurden die Artikel 418 und 419 des EStGB 1992 abgeändert, so daß Artikel 419 des EStGB 1992 nicht länger auf das in Artikel 376 des EStGB 1992 abgegebene Verfahren verweist.

Zur Hauptsache

B.3.1. In der präjudiziellen Frage wird dem Hof die Frage nach der Vereinbarkeit der Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992 und 419 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vorgelegt.

B.3.2. Der dem Hof zur Beurteilung vorgelegte Behandlungsunterschied bezieht sich auf den Unterschied, den die beanstandeten Bestimmungen in der durch den Verweisungsrichter genannten Interpretation zwischen den Steuerpflichtigen, denen nach einer Beschwerde eine Steuer rückerstattet wird, und den Steuerpflichtigen, denen die gleiche Steuer nach einer Befreiung von Amts wegen rückerstattet wird, einführen würden, da nur die Erstgenannten Recht auf Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen haben würden.

B.4.1. In der durch den Verweisungsrichter dem Hof vorgelegten Interpretation zielt Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 ebenfalls auf die gerichtliche Befreiung von Amts wegen ab - d.h. die Befreiung von Amts wegen, die durch das Gericht nach einer durch

den Steuerpflichtigen gegen eine ungünstige Entscheidung des Steuerdirektors eingereichten Klage gewährt wird.

B.4.2. Der Hof beantwortet die Frage in der durch den Verweisungsrichter formulierten Interpretation.

Der Hof weist darauf hin, daß, wenn die gerichtliche Befreiung von Amts wegen nicht in das Anwendungsgebiet von Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 aufgenommen worden wäre, ein Behandlungsunterschied entstanden wäre zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, denen eine Befreiung von Amts wegen nach einer Entscheidung der Verwaltung gewährt wird, und andererseits den Steuerpflichtigen, denen mittels richterlicher Entscheidung eine Befreiung von Amts wegen nach Einreichung einer gegen eine ungünstige Entscheidung des Steuerdirektors gerichteten Klage gewährt wird.

B.5. Die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen im Falle der Rückerstattung von Steuern (Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992) wurde aus Billigkeitsgründen gerechtfertigt:

« Die Erhebung der Verzugszinsen stützt sich auf die Überlegung, daß es recht und billig ist, eine zivilrechtliche Entschädigung in Form der Wiedererlangung eines Vorteils zu verlangen, den der Steuerpflichtige aus der Einbehaltung von Geldern zieht, die von Rechts wegen dem Staat zustehen. [...] Aus den gleichen Gründen ist es denn auch recht und billig, den Steuerpflichtigen Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren, wenn der Staat eine entrichtete Steuer zurückzahlt, selbst wenn die Rückzahlung die Folge eines dem Steuerpflichtigen zuzuschreibenden Irrtums ist. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277, SS. 9 und 10)

B.6. Artikel 419 Absatz 1 des EStGB 1992 schließt jedoch die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen für eine Anzahl von Fällen aus. Einer dieser Fälle bezieht sich auf die Befreiung von Amts wegen.

Bei den Vorarbeiten wurde diese Ausnahme folgendermaßen gerechtfertigt:

« [...] Im Falle der Rückzahlung von Amts wegen von an die Staatskasse überwiesenen Steuern [werden] nach Ablauf der Beschwerde- und Klagefristen keine Steuerüberzahlungszinsen für die rückerstatteten Beträge gewährt, da der Steuerpflichtige in diesem Fall seine Rechte auf Beschwerde oder Klage hat verfallen lassen und somit zu keinerlei Schuldforderung mehr berechtigt ist. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277, S. 10)

B.7. Es ist Aufgabe des Hofes zu untersuchen, ob es unter Berücksichtigung der Zielsetzung der Steuerüberzahlungszinsen einerseits und unter Berücksichtigung der jeweiligen Charakteristika der Beschwerde und der Befreiung von Amts wegen andererseits gerechtfertigt ist, Steuerüberzahlungszinsen im Fall einer Beschwerde zu gewähren und sie im Falle einer Befreiung von Amts wegen nicht zu gewähren.

B.8.1. Das Beschwerdeverfahren wird auf sehr allgemeine Weise durch die Artikel 366 bis 375 des EStGB 1992 (frühere Artikel 267 bis 276 des EStGB 1964) festgelegt.

Im wesentlichen geht es um eine administrative Klage, die einem Steuerschuldner die Möglichkeit gibt, die zu seinen Lasten erfolgte Veranlagung in der Form einer unterschriebenen und mit Gründen versehenen Beschwerdeschrift beim Steuereinsamler anzufechten.

Der Steuerpflichtige mußte bis zum Veranlagungsjahr 1998 seine Beschwerde spätestens am 30. April des dem Veranlagungsjahr folgenden Jahres abschicken, ohne daß jedoch die Frist weniger als sechs Monate ab dem Datum des Steuerbescheids betragen konnte. Artikel 354 des EStGB 1992 ist auf das Beschwerdeverfahren anwendbar und sieht die Verlängerung der Veranlagungs- und Untersuchungsfristen vor. Aufgrund der Beschwerde ist es folglich möglich, die Besteuerungsgrundlage zu überprüfen. Wenn der Beschwerdegrund des Steuerpflichtigen begründet ist, muß die Verwaltung ihm den zu Unrecht erhaltenen Betrag zuzüglich der Steuerüberzahlungszinsen zurückzahlen. Schließlich stehen der Verwaltung kraft Artikel 374 des EStGB 1992 während der Untersuchung der Beschwerde bestimmte Beweis- und Untersuchungsmittel zur Verfügung.

B.8.2. Die in Artikel 376 §§ 1 und 2 des EStGB 1992 vorgesehene Befreiung von Amts wegen ist ebenfalls eine administrative Klage.

Dieses Verfahren ermöglicht es dem Steuereinsamler, dem Steuerpflichtigen von Amts wegen eine Befreiung von bestimmten Steuerüberzahlungen zu gewähren, insofern sie innerhalb von drei Jahren ab dem 1. Januar des Veranlagungsjahres durch die Verwaltung festgestellt wurden oder durch den Steuerschuldner mitgeteilt wurden und insofern die

Veranlagung nicht schon Gegenstand einer Beschwerde gewesen ist, die zu einer definitiven Entscheidung zur Hauptsache geführt hat.

Die Befreiung von Amts wegen wurde ursprünglich als eine Gunst angesehen und war nichts anderes als ein Recht der Verwaltung (*Parl. Dok.*, Kammer, 1948-1949, Nr. 323, S. 4). Im nachhinein ist deutlich geworden, daß im Fall eines Verfahrens zur Befreiung von Amts wegen die Verwaltung verpflichtet war, die zu Unrecht erhobenen Steuern zurückzuzahlen, und daß der Steuerpflichtige Recht auf diese Rückerstattung hatte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1956-1957, Nr. 415-1, S. 3).

Artikel 354 des EStGB 1992 und Artikel 374 des EStGB 1992 sind nicht auf das Verfahren zur Befreiung von Amts wegen anwendbar.

Artikel 419 des EStGB 1992 schließt die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen aus, wenn die Verwaltung zu Unrecht erhaltene Beträge nach einer Befreiung von Amts wegen zurückzahlt.

B.9. Unter Berücksichtigung der Zielsetzung der Steuerüberzahlungszinsen - ohne daß der Hof über den Umfang und die Modalitäten dieser Zinsen befinden muß - und unter Berücksichtigung der jeweiligen Charakteristika des Beschwerdeverfahrens und der Befreiung von Amts wegen erweist es sich nicht als gerechtfertigt, im ersten Fall Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren und sie im zweiten Fall zu verweigern. In beiden Fällen handelt es sich nämlich um eine administrative Klage bezüglich einer Steuerschuld, deren unverschuldeter Charakter geltend gemacht wird - eine Klage, die beim Steuerdirektor eingereicht wird und ggf. die Verpflichtung nach sich zieht, dem Steuerpflichtigen die Beträge zurückzuzahlen, die er der Steuerverwaltung zu Unrecht überwiesen hat. Die in B.8 angegebenen spezifischen Elemente beider Verfahren sind übrigens nicht relevant hinsichtlich der Gewährung oder Verweigerung von Steuerüberzahlungszinsen in den Fällen, auf die diese Verfahren jeweils anwendbar sind.

B.10. Insoweit die präjudizielle Frage auf Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 abzielt, muß sie bejahend beantwortet werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (früherer Artikel 309 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964) verstößt in der vor seiner Abänderung durch Artikel 44 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen geltenden Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insoweit er auf eine gerichtlich angeordnete Steuerbefreiung anwendbar ist.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 24. Juni 2003.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior