

Geschäftsverzeichnissnr. 2655
Urteil Nr. 23/2004 vom 4. Februar 2004

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 309 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Kassationshof.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Richter und stellvertretenden Vorsitzenden P. Martens und dem Vorsitzenden A. Arts, und den Richtern M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe und J.-P. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Richters P. Martens,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 20. Februar 2003 in Sachen der « Association mutuelle médicale d'assurances » gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 6. März 2003 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 309 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches (1964) (jetzt Artikel 419 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), im Vergleich zum Artikel 308 des Einkommensteuergesetzbuches (1964) (jetzt Artikel 418 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), gegen die in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, soweit er anlässlich der Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen einen Behandlungsunterschied zwischen den Steuerpflichtigen einführt, je nachdem, ob sie die Rückerstattung einer Steuer bekommen nach einer Entscheidung des Regionaldirektors, der einer Beschwerde stattgibt, die gemäß Artikel 267 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 innerhalb der in Artikel 272 desselben Gesetzbuches vorgeschriebenen Frist eingereicht wurde, oder nach einer Entscheidung des Regionaldirektors, der gemäß Artikel 277 desselben Gesetzbuches (jetzt Artikel 376 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) von Amts wegen Befreiung einer Steuerüberzahlung erteilt, die sich herausgestellt hat aufgrund für beweiskräftig erklärter neuer Unterlagen oder Tatbestände, die vom Steuerpflichtigen nicht rechtzeitig vorgelegt oder angeführt wurden, was mit legitimen Gründen gerechtfertigt wird, für den Fall, wo die Steuerüberzahlung von der Verwaltung festgestellt wurde oder vom Steuerpflichtigen der Verwaltung mitgeteilt wurde, innerhalb von drei Jahren ab dem 1. Januar des Jahres, in dem die Steuer veranlagt worden ist? »

(...)

## III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

### *Die fraglichen Bestimmungen*

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

« § 1. Der Steuereinsamler 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 308 Absatz 1 des EStGB 1964 (jetzt Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992) 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 309 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1964 (jetzt Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992) bestimmte:

« Es werden keine Zinsen gewährt bei Rückerstattung:

[...]

3. der Steuerüberzahlungen im Sinne von Artikel 277 §§ 1 und 2, die nach Ablauf der Beschwerde- und Klagefristen von Amts wegen erfolgt;

[...] ».

Die Bestimmung, die Artikel 309 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1964 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. Bei ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 15. März 1999 (*Belgisches Staatsblatt*, 27. März 1999), welches hier nicht zur Debatte steht, wurden die Artikel 418 und 419 des EStGB 1992 so abgeändert, daß Artikel 419 des EStGB 1992 (vormals Artikel 309 des EStGB 1964) nicht länger auf das in Artikel 376 des EStGB 1992 (vormals Artikel 277 des EStGB 1964) angegebene Verfahren verweist.

### *Zur Hauptsache*

B.3.1. Vom verweisenden Richter wird dem Hof die Frage nach der Vereinbarkeit von Artikel 309 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1964 (jetzt Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992) in Verbindung mit Artikel 308 des EStGB 1964 (jetzt Artikel 418 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 zwischen den Steuerpflichtigen, die eine Steuer rückerstattet bekommen im Anschluß an eine Entscheidung des regionalen Steuerdirektors, der einer Beschwerde stattgibt, die innerhalb der in Artikel 272 des EStGB 1964 vorgeschriebenen Fristen erhoben worden ist, einerseits und den Steuerpflichtigen, denen die gleiche Steuer nach einer Befreiung von Amts wegen aufgrund einer Steuerüberzahlung, die ersichtlich wird aus als ausreichend bewerteten Unterlagen oder Fakten, rückerstattet wird, einführen würden, da nur die Erstgenannten Recht auf Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen haben würden.

B.4. Die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen im Fall der Rückerstattung einer Steuer (Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992) wurde mit dem Bemühen um Billigkeit begründet:

« Die Erhebung von Verzugszinsen beruht auf der Überlegung, daß es billig ist, eine zivilrechtliche Wiedergutmachung zu fordern, die in der Einziehung eines Ertrags besteht, den der Steuerpflichtige aus dem Besitz von Mitteln erzielt, die dem Staat von Rechts wegen zustehen. [...] Aus den gleichen Gründen ist es nur gerecht, den Steuerpflichtigen jedesmal, wenn der Staat eine gezahlte Steuer zurückerstattet, Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren, selbst in dem Fall, wo die Rückerstattung auf einen Fehler des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277, SS. 9 und 10)

B.5. Artikel 309 Absatz 1 des EStGB 1964 schloß jedoch die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen in einer Reihe von Fällen aus. Bei einem davon handelte es sich um die Steuerbefreiung von Amts wegen.

In den Vorarbeiten wurde diese Ausnahme wie folgt gerechtfertigt:

« [...] Im Falle der Rückerstattung von Amts wegen von an die Staatskasse gezahlten Steuern außerhalb der Beschwerde- und Einspruchsfristen sind keine Steuerüberzahlungszinsen auf die erstatteten Beträge zu zahlen, da der Steuerpflichtige in diesem Fall seine Beschwerde- und Einspruchsrechte nicht genutzt hat und folglich keinen Anspruch mehr besitzt. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1952-1953, Nr. 277, S. 10)

B.6. Es obliegt dem Hof zu prüfen, ob es unter Berücksichtigung des Zwecks der Steuerüberzahlungszinsen einerseits und der jeweiligen Merkmale der Beschwerde und der Steuerbefreiung von Amts wegen andererseits gerechtfertigt ist, Steuerüberzahlungszinsen im Falle einer Beschwerde zu gewähren und sie im Falle einer Steuerbefreiung von Amts wegen nicht zu gewähren.

B.7.1. Das Beschwerdeverfahren war im allgemeinen durch die Artikel 267 bis 276 des EStGB 1964 geregelt (die zu den Artikeln 366 bis 375 des EStGB 1992 geworden sind).

Im wesentlichen handelte es sich um einen Verwaltungseinspruch, der es dem Steuerschuldner ermöglichte, beim zuständigen Steuereinsprucher seine Besteuerung mit einer schriftlichen, unterschriebenen und begründeten Beschwerde anzufechten.

Der Steuerpflichtige mußte bis zum Veranlagungsjahr 1998 seine Beschwerde spätestens am 30. April des Jahres nach dem Jahr der Steuerfestsetzung einschicken, ohne daß die Frist jedoch weniger als sechs Monate ab dem Datum des Steuerbescheids betragen durfte. Artikel 259 des EStGB 1964 (aus dem Artikel 354 des EStGB 1992 geworden ist) war auf das Beschwerdeverfahren anwendbar und sah eine Verlängerung der Besteuerungs- und Untersuchungsfristen vor. Durch die Beschwerde konnte also die Bemessungsgrundlage überprüft werden. Wenn die Beschwerde des Steuerpflichtigen begründet war, mußte die Verwaltung ihm die zu Unrecht erhobene Summe erstatten, zuzüglich der Steuerüberzahlungszinsen. Schließlich verfügte die Verwaltung aufgrund von Artikel 275 des EStGB 1964 (aus dem Artikel 374 des EStGB 1992 geworden ist) während der Untersuchung der Beschwerde über gewisse Beweis- und Ermittlungsmöglichkeiten.

B.7.2. Artikel 277 §§ 1 und 2 des EStGB 1964 (der zum Artikel 376 §§ 1 und 2 des EStGB 1992 geworden ist) erlaubte es dem Steuereinsamler, dem Steuerpflichtigen von Amts wegen die Befreiung von bestimmten Steuerüberzahlungen zu gewähren, vorausgesetzt, diese wurden innerhalb von drei Jahren ab dem 1. Januar des Jahres der Steuerfestsetzung von der Verwaltung festgestellt oder vom Steuerschuldner gemeldet, und vorausgesetzt, die Besteuerung war nicht bereits Gegenstand einer Beschwerde, die zu einer endgültigen Entscheidung zur Hauptsache geführt hatte.

Die Steuerbefreiung von Amts wegen wurde ursprünglich als eine freiwillige Maßnahme der Verwaltung angesehen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1948-1949, Nr. 323, S. 4). Später wurde deutlich, daß die Verwaltung bei dem Verfahren der Steuerbefreiung von Amts wegen verpflichtet war, die zu Unrecht erhobene Steuer zu erstatten, und der Steuerpflichtige Anspruch auf diese Erstattung hatte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1956-1957, Nr. 415-1, S. 3).

Die Artikel 259 und 275 des EStGB 1964 (die zu Artikel 354 beziehungsweise Artikel 374 des EStGB 1992 geworden sind) waren nicht auf das Verfahren der Steuerbefreiung von Amts wegen anwendbar.

Artikel 309 des EStGB 1964 (der zu Artikel 419 des EStGB 1992 geworden ist) schloß die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen aus, wenn zu Unrecht erhobene Beträge durch die Verwaltung im Anschluß an eine Steuerbefreiung von Amts wegen erstattet wurden.

B.8. Angesichts des Zwecks der Steuerüberzahlungszinsen - ohne daß der Hof sich zu deren Bedeutung und Modalitäten äußern muß - und trotz der jeweiligen Merkmale des Beschwerdeverfahrens und des Verfahrens der Steuerbefreiung von Amts wegen erscheint es nicht gerechtfertigt, im ersten Fall Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren und sie im zweiten Fall zu verweigern. In beiden Fällen handelt es sich um eine Steuerschuld, bei der vom Steuereinsammler anerkannt wurde, daß sie nicht zu zahlen war. Diese Anerkennung führt zu der Verpflichtung, dem Steuerpflichtigen die Summen zu erstatten, die er zu Unrecht ans Finanzamt überwiesen hat. Im übrigen sind die in B.7 erwähnten spezifischen Merkmale der jeweiligen Verfahren irrelevant für die Frage, ob Steuerüberzahlungszinsen in den Fällen, auf die diese Verfahren jeweils Anwendung finden, zu gewähren sind oder nicht.

B.9. Insofern die präjudizielle Frage sich auf Artikel 309 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1964 bezieht, ist sie bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 309 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (jetzt Artikel 419 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), vor seiner Abänderung durch Artikel 44 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er auf eine vom regionalen Steuereinsammler von Amts wegen gewährte Befreiung 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 4. Februar 2004.

Der Kanzler,

Der stellv. Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) P. Martens