

Geschäftsverzeichnissnr. 2878
Urteil Nr. 212/2004 vom 21. Dezember 2004

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 11 Absatz 4 des Gesetzes vom 16. April 1997 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern P. Martens, 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 11. Dezember 2003 in Sachen N. Israël gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 19. Dezember 2003 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 11 Absatz 4 des Gesetzes vom 16. April 1997 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem diese Bestimmung dahingehend ausgelegt wird, daß sie rückwirkend und ohne jede Rechtfertigung einer Kategorie von Steuerpflichtigen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bestimmung bereits eine Beschwerde eingelegt hatten, die aufgrund des EStGB 1992 geschuldeten Steuerüberzahlungszinsen vorenthält? »

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

In bezug auf die fragliche Bestimmung

B.1.1. Der Hof wird zu Artikel 11 Absatz 4 des Gesetzes vom 16. April 1997 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, der sich unter anderem auf Artikel 9 desselben Gesetzes bezieht, der Artikel 42 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 zur Festlegung von Steuer- und Haushaltsbestimmungen aufhebt, befragt.

B.1.2. Dieser Artikel führte eine der Steuer der natürlichen Personen gleichgesetzte Sonderabgabe zu Lasten der dieser Steuer unterliegenden Steuerpflichtigen ein, deren Nettoeinkünfte aus Kapitalien und beweglichem Vermögen im Sinne von Artikel 11 des Einkommensteuergesetzbuches, erhöht um den Nettobetrag der in Artikel 67 Nrn. 4 bis 6 desselben Gesetzbuches genannten verschiedenen Einkünfte, den Betrag von 1.110.000 Franken übersteigen (Artikel 42 § 1 Absatz 1). Je nach den Einkommensstufen betrug die Abgabe zwischen 27 und 47 Prozent (Artikel 42 § 1 Absatz 2).

Artikel 42 § 1 Absatz 3 bestimmte auch, daß die Einkünfte aus allen Schuldforderungen und Darlehen und aus Geldeinlagen im Sinne von Artikel 11 Nrn. 1 bis 3 und Nr. 7 des

Einkommensteuergesetzbuches (EStGB) darüber hinaus beststeuerbar waren, sobald ihr Nettobetrag 316.000 Franken überstieg. Je nach den Einkommensstufen betrug die Abgabe 20 oder 23 Prozent. Diese Bestimmung zielte nicht auf die Einkünfte aus ausländischen Wertpapieren, aus Schulforderungen ausländischen Ursprungs und aus ausländischen Geldeinlagen ab, da sie nicht auf Nr. 4 von Artikel 11 des Einkommensteuergesetzbuches verwies.

B.1.3. Artikel 42 wurde abgeändert durch Artikel 38 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988, insbesondere, um Dividenden von der Sonderabgabe zu befreien.

Dieser Artikel 42 wurde auf eine präjudizielle Frage hin durch den Hof in seinen Urteilen Nrn. 74/95 vom 9. November 1995 und 131/99 vom 7. Dezember 1999 beanstandet, weil die betreffende Abgabe auf gewisse Mobiliareinkünfte angewandt wurde, wenn sie aus Belgien herrührten, und nicht angewandt wurde, wenn sie aus dem Ausland stammten; das Urteil Nr. 74/95 bezog sich auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1994 (Artikel 42, abgeändert durch das Gesetz vom 7. Dezember 1988) und das Urteil Nr. 131/99 über die Veranlagungsjahre 1984 bis 1989 (Artikel 42 in der ursprünglichen Fassung).

B.1.4. Artikel 42 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 wurde durch Artikel 9 des Gesetzes vom 16. April 1997 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen aufgehoben. Artikel 11 dieses Gesetzes besagt in seinen Absätzen 2, 3 und 4:

« Artikel 9 wird vom Veranlagungsjahr 1995 an wirksam.

Dieser Artikel ist ebenfalls anwendbar auf die Sonderabgabe bezüglich der Veranlagungsjahre 1990 bis 1994, gegen welche entweder Beschwerde gemäß den in Artikel 272 des Einkommensteuergesetzbuches oder in Artikel 371 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 festgelegten Form- und Fristvorschriften oder Berufung bzw. Kassationsklage erhoben wurde, über die am Tag der Veröffentlichung dieses Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* noch nicht befunden worden ist.

Es werden keine Zinsen auf Steuerüberzahlungen gewährt bei der Steurrückzahlung, die aufgrund der Befreiung von den Steuern bewilligt wird, die gemäß Artikel 42 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 zur Festlegung von Steuer- und Haushaltsbestimmungen in der vor seiner Aufhebung durch dieses Gesetz gültigen Fassung festgesetzt wurden. »

Auf eine präjudizielle Frage hin wurde im Urteil Nr. 131/99 festgehalten, daß diese Bestimmung im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung steht, indem sie für die

Veranlagungsjahre 1990 bis 1994 die Aufhebung der Sonderabgabe auf diejenigen begrenzt, die Gegenstand einer Beschwerde oder einer Berufungs- oder Kassationsklage waren.

Zur Hauptsache

B.2. Der verweisende Richter fragt den Hof, ob Artikel 11 Absatz 4 des Gesetzes vom 16. April 1997 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, wenn er so ausgelegt werde, daß er rückwirkend und ohne Rechtfertigung den Steuerpflichtigen, die vor dessen Inkrafttreten eine Beschwerde eingelegt hätten, die ihnen aufgrund des EStGB 1992 geschuldeten Steuerüberzahlungszinsen vorenthalte.

B.3.1. Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992 (früherer Artikel 308 Absatz 1 des EStGB 1964) bestimmt:

« 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.3.2. Die Gewährung von Steuerüberzahlungszinsen im Falle der Rückerstattung von Steuern (Artikel 308 Absatz 1 des EStGB 1964) 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.4.1. In den Vorarbeiten zum obengenannten Artikel 11 heißt es, diese Bestimmung ergebe sich aus dem Bemühen des Gesetzgebers, das Urteil Nr. 74/95 vom 9. November 1995 des Hofes einzuhalten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1996-1997, Nr. 885/1, S. 3, und Nr. 885/3, S. 2).

Die Regierung hielt es für unmöglich, sich nach diesem Urteil richtend auch die Einkünfte aus beweglichem Vermögen ausländischen Ursprungs zu besteuern, weil die Finanzämter der anderen Staaten ihre Mitarbeit dabei verweigern würden (ebenda, Nr. 885/3 S. 5), und sie entschied sich für die Abschaffung der beanstandeten Abgabe; sie berief sich aber auf ihre Sorge, mittels Begrenzung der finanziellen Folgen des obengenannten Urteils die Interessen der Staatskasse zu wahren, um angesichts der hohen Einkommen während der ersten Veranlagungsjahre die Wiedereröffnung der Beschwerdefristen nicht zu ermöglichen (ebenda, SS. 3 bis 5, 8 und 9) und keine im Einkommensteuergesetzbuch vorgesehenen Steuerüberzahlungszinsen zu gewähren (ebenda, SS. 4, 5 und 9). Der Finanzminister betonte übrigens, bei den betreffenden Steuerpflichtigen handele es sich um Steuerpflichtige mit sehr hohen Mobiliareinkünften (ebenda, S. 5).

B.4.2. Durch die Gesetzgebung, die Gegenstand des Urteils Nr. 74/95 war, wollte der Gesetzgeber eine zusätzliche Besteuerung der Kapitalerträge, die einen bestimmten Betrag überstiegen, einführen, um erneut einen Ausgleich zwischen der Besteuerung der Arbeitseinkünfte und der Kapitalerträge herbeizuführen.

Der Hof gelangte zu der Schlußfolgerung, daß eine Diskriminierung vorliege, indem zwischen den Beziehern von Einkünften belgischer Herkunft und Beziehern von Einkünften ausländischer Herkunft unterschieden werde, ohne den eigentlichen Grundsatz dieser Steuer in Frage zu stellen, an dem im übrigen keine Kritik geübt wurde.

B.4.3. Obwohl aus dem Urteil Nr. 74/95 hervorging, daß die Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes nicht gegen den Grundsatz der strittigen Abgabe sprach, sondern nur gegen den Behandlungsunterschied zwischen den Steuerpflichtigen, die die Abgabe entrichten mußten, je nach der belgischen oder ausländischen Herkunft der Einkünfte, vertrat der Gesetzgeber den Standpunkt, er könne diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen nicht gleich besteuern, weil es unmöglich sei, die Mitarbeit der Steuerämter anderer Staaten zu erreichen. Er

entschied sich daher für die Aufhebung der fraglichen Abgabe und wählte somit die günstigste Lösung für die betroffenen Steuerpflichtigen.

B.4.4. Nachdem der Hof durch ein Urteil vom 5. Januar 1995 zur Verfassungsmäßigkeit von Bestimmungen, die 1983 und 1988 angenommen worden waren, befragt worden war, bereitete die Wiederherstellung der Verfassungsmäßigkeit ein Problem der Rückwirkung, das zu den vom Hof in seinen obengenannten Urteilen Nrn. 131/99 und 40/2004 geprüften Maßnahmen führte. In jedem dieser Urteile verglich der Hof verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen, die der strittigen Abgabe unterlagen.

B.4.5. In der vorliegenden Rechtssache wird der Hof nicht mehr gebeten, Kategorien von Steuerpflichtigen miteinander zu vergleichen, sei es hinsichtlich der Höhe ihrer Einkünfte, sei es, weil die einen einer Abgabe unterliegen, die anderen jedoch davon befreit sind, oder sei es, weil Behandlungsunterschiede zwischen Personen, die der strittigen Abgabe unterlägen, hinsichtlich ihres Anspruchs auf Erstattung dieser Abgabe bestünden.

Aus der Begründung des Verweisungsurteils geht hervor, daß mit der präjudiziellen Frage um einen Vergleich zwischen den Personen gebeten wird, die in bezug auf die Sonderabgabe Beschwerden und Anträge auf Befreiung von Amts wegen eingereicht haben vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 16. April 1997, und « allen anderen Steuerpflichtigen, die ein erworbenes Recht auf die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Steuern besitzen ».

B.4.6. Bei der Ausübung seiner Kontrolle hinsichtlich der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung muß der Hof prüfen, ob eine Kategorie von Personen im Vergleich zu einer anderen, mit ihr vergleichbaren Kategorie von Personen diskriminierend behandelt wird.

B.4.7. Die Kategorie von Personen, der der Kläger vor dem verweisenden Richter angehört, befindet sich infolge der aufeinanderfolgenden Entwicklungen des Sachbereichs der Sonderabgabe, so wie sie in B.1.1 bis B.1.4 zusammengefaßt wurden, in einer ganz besonderen Situation im Vergleich zu « allen anderen Steuerpflichtigen, die ein erworbenes Recht auf die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Steuern besitzen ».

B.4.8. Die Urteile des Hofes, die damit verbundene Rückwirkung, insbesondere wenn er zu einer seit mehr als zehn Jahren angewandten Steuermaßnahme befragt wird, der Ausgleich, den der Gesetzgeber zwischen den Interessen der betroffenen Steuerpflichtigen und dem Gemeinwohl schaffen mußte, und schließlich die Maßnahmen, die er ergriffen hat, um dieses Ergebnis zu erreichen - all diese Elemente können nicht zu der Schlußfolgerung führen, daß die von diesen Urteilen und diesen Maßnahmen betroffene Kategorie von Steuerpflichtigen in sachdienlicher Weise mit der Allgemeinheit der Steuerpflichtigen verglichen werden kann, die einen Anspruch auf Erstattung zu Unrecht geschuldeter Summen gegenüber dem Staat haben.

B.5. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 11 Absatz 4 des Gesetzes vom 16. April 1997 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 21. Dezember 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior