

Geschäftsverzeichnissnr. 5574
Entscheid Nr. 176/2013 vom 19. Dezember 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 418 Absatz 1 und 419 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen geltenden Fassung, und Artikel 419 Absatz 1 Nr. 4 desselben Gesetzbuches, in der seit dieser Abänderung geltenden Fassung, gestellt vom Kassationshof.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und M. Bossuyt, und den Richtern E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 31. Januar 2013 in Sachen des belgischen Staates gegen die VoG « Fonds du Centre Reine Fabiola », dessen Ausfertigung am 15. Februar 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 418 Absatz 1 und 419 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen geltenden Fassung und Artikel 419 Absatz 1 Nr. 4 desselben Gesetzbuches in der seit dieser Abänderung geltenden Fassung, dahingehend ausgelegt, dass keine Aufschubzinsen gewährt werden für die Steuerschuldner, die die Erstattung von Berufssteuervorabzügen erhalten, die sie spontan aufgrund eines nachher vom Richter aufgelösten Arbeitsvertrags gezahlt haben, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie zu einer Diskriminierung führen zwischen

1. diesen Steuerschuldnern und den Steuerschuldnern, die die Erstattung einer Steuer, eines Mobiliensteuervorabzugs oder eines Berufssteuervorabzugs erhalten, die bzw. den sie gezahlt haben, nachdem diese Steuer oder dieser Vorabzug zu Unrecht zu ihren Lasten in die Heberolle eingetragen wurde, wobei diesen letztgenannten Steuerschuldnern Aufschubzinsen gewährt werden;

2. diesen Steuerschuldnern und den Steuerschuldnern, die die Erstattung derselben Vorabzüge erhalten, die sie nicht spontan innerhalb der in Artikel 412 des genannten Gesetzbuches vorgesehenen Frist gezahlt haben, sondern erst nachdem die Verwaltung sie gemäß Artikel 304 § 1 Absatz 2 desselben Gesetzbuches zu ihren Lasten in die Heberolle eingetragen hat, wobei diesen letztgenannten Steuerschuldnern Aufschubzinsen gewährt werden? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Artikel 418 und 419 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der Fassung vor ihrer Abänderung durch Artikel 48 des Gesetzes vom 22. Dezember 1998 zur Festlegung steuerrechtlicher und anderer Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt*, 15. Januar 1999) und die Artikel 43 und 44 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen (*Belgisches Staatsblatt*, 27. März 1999) bestimmten:

« Art. 418. Bei Erstattung von Steuern wird ein Aufschubzins zum Zinssatz von 0,8 Prozent pro Kalendermonat gewährt.

Der König kann, wenn die auf dem Finanzmarkt angewandten Zinssätze dies rechtfertigen, diesen Tarif anpassen.

Dieser Zins wird berechnet auf den Betrag jeder auf das kleinere Vielfache von Tausend abgerundeten Zahlung; der Monat, in dem die Zahlung erfolgt, wird nicht mitgerechnet, der Monat, in dem dem Steuerschuldner die Mitteilung zugesandt wird, dass die zu erstattende Summe zu seiner Verfügung steht, wird jedoch für einen ganzen Monat gezählt.

Art. 419. Kein Aufschubzins wird gewährt:

1. im Falle der Erstattung von Berufssteuervorabzügen im Sinne der Artikel 270 bis 275, die zugunsten des Schuldners dieser Vorabzüge erfolgt;
2. im Falle der Erstattung des Überschusses an Vorabzügen und Vorauszahlungen im Sinne von Artikel 304 § 2, die zugunsten des betreffenden Steuerpflichtigen erfolgt;
3. im Falle der Erstattung von Überbesteuerungen im Sinne von Artikel 376 §§ 1 und 2, die nach Ablauf der Widerspruchs- und Berufungsfristen von Amts wegen erfolgt;
4. im Falle der Erstattung von Ermäßigungen im Sinne von Artikel 376 § 3 Nr. 2, die nach Ablauf der Widerspruchs- und Berufungsfristen von Amts wegen erfolgt.

Genauso wenig werden Aufschubzinsen gewährt, wenn sie weniger als 200 Franken pro Monat betragen ».

B.1.2. Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992 in der durch Artikel 43 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen abgeänderten Fassung bestimmt:

« Bei Erstattung von Steuern, Vorabzügen, Vorauszahlungen, Verzugszinsen, Steuerzuschlägen oder administrativen Geldbußen wird ein Aufschubzins zum gesetzlichen Zinssatz berechnet pro Kalendermonat gewährt ».

Artikel 419 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 44 des vorerwähnten Gesetzes vom 15. März 1999, bestimmt:

« Kein Aufschubzins wird gewährt:

1. wenn sein Betrag unter 200 Franken pro Monat liegt,
2. wenn die Erstattung aus dem Erlass oder der Ermäßigung einer Geldbuße oder eines Steuerzuschlags hervorgeht, der beziehungsweise die als Gnadenerweis bewilligt wird,
3. im Falle der Erstattung des Überschusses an Berufssteuervorabzug, an Mobiliensteuervorabzug oder an Vorauszahlungen an den Empfänger der Einkünfte spätestens am Ende des zweiten Monats nach dem Monat, in dem die in Artikel 359 oder 353 erwähnte Veranlagungsfrist abgelaufen ist,

4. im Falle der Erstattung von Beträgen, die als Mobiliensteuervorabzug oder als Berufssteuervorabzug gezahlt wurden, an die in den Artikeln 261 und 270 erwähnten Schuldner dieser Beträge,

5. im Falle der Erstattung von Vorauszahlungen in Anwendung von Artikel 376 § 4.

Erfolgt die Erstattung nach Ablauf der in Absatz 1 Nr. 3 festgelegten Frist, wird der Aufschubzins ab dem Tag nach dieser Frist geschuldet ».

B.2.1. Der vorlegende Richter befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmungen mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern sie so ausgelegt würden, dass sie die Gewährung von Aufschubzinsen für Steuerschuldner ausschließen, die die Erstattung von Berufssteuervorabzügen erhielten, die sie spontan aufgrund eines nachher durch den Richter aufgelösten Arbeitsvertrags gezahlt hätten, weil sie zu einer Diskriminierung führten zwischen einerseits diesen Steuerschuldnern und den Steuerschuldnern, die die Erstattung einer Steuer, eines Mobiliensteuervorabzugs oder eines Berufssteuervorabzugs erhielten, die sie gezahlt hätten, nachdem diese Steuer beziehungsweise dieser Vorabzug zu Unrecht zu ihren Lasten in die Heberolle eingetragen worden sei, wobei diesen letztgenannten Steuerschuldnern Aufschubzinsen gewährt würden, und andererseits zwischen diesen Steuerschuldnern und den Steuerschuldnern, die die Erstattung derselben Vorabzüge erhielten, die sie nicht spontan innerhalb der in Artikel 412 des vorerwähnten Gesetzbuches vorgesehenen Frist gezahlt hätten, sondern erst nachdem die Verwaltung sie gemäß Artikel 304 § 1 Absatz 2 desselben Gesetzbuches zu ihren Lasten in die Heberolle eingetragen habe, wobei diesen letztgenannten Steuerschuldnern Aufschubzinsen gewährt würden.

B.2.2. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Streitsache sich auf die Erstattung von Berufssteuervorabzügen bezieht, die durch die beklagte Partei vor dem vorlegenden Richter als Steuerschuldner gemäß Artikel 270 des EStGB 1992 an den belgischen Staat gezahlt worden sind und von den Entlohnungen einbehalten wurden, die aufgrund eines nachher aufgelösten Arbeitsvertrags gezahlt wurden, ohne dass sie durch die Dienste des belgischen Staats in eine Heberolle eingetragen worden wären. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diesen Fall.

Es obliegt dem mit der Streitsache befassten Richter zu beurteilen, ob die Steuer in die Heberolle eingetragen wurde oder nicht und ob die Berufssteuervorabzüge mit der Steuer verrechnet wurden.

B.3. Die Artikel 418 und 419 des EStGB 1992 sind auf die durch Artikel 5 des Gesetzes vom 27. Juli 1953 eingefügten Absätze 5 und 6 des Artikels 74 der am 15. Januar 1948 koordinierten Gesetze über die Einkommensteuern zurückzuführen. Nachdem diese

Bestimmungen den Grundsatz der Zahlung von Aufschubzinsen durch den Staat bei Erstattung von Steuern aufgestellt hatten, sahen sie eine Ausnahme vor, nämlich dann, wenn die Erstattung sich auf « an der Quelle geschuldete Steuern » bezog, heute « Vorabzüge » genannt.

In der Begründung des Gesetzes vom 27. Juli 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 Aufschubzinsen 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 Aufschubzinsen 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 Aufschubzinsen 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.4.1. Wie der Gerichtshof in seinen Entscheiden Nrn. 35/99, 113/2001, 20/2007 und 24/2008 erkannt hat, kann es 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 Aufschubzinsen 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 (Entscheidung Nrn. 35/99 und 20/2007). Es ist ebenfalls nicht gerechtfertigt, Aufschubzinsen zu verweigern, wenn es um Mobiliensteuervorabzüge geht, wenn ihre Rückzahlung wegen des Ablaufens der gesetzlichen Veranlagungsfrist erforderlich wird, so dass es unmöglich ist, sie mit der Steuer zu verrechnen, und wenn es möglich ist, das Datum zu bestimmen, an dem die Laufzeit der Zinsen beginnt (Entscheidung Nr. 113/2001 vom 20. September 2001).

Die Einführung eines zusätzlichen Unterschieds, je nachdem, ob der Vorabzug Gegenstand einer Eintragung in die Heberolle war, beruht auf einem Kriterium, das nicht sachdienlich ist im Hinblick auf das angestrebte Ziel (Entscheidung Nrn. 35/99 und 20/2007).

B.4.2. In seinem Entscheid Nr. 85/2004 vom 12. Mai 2004 hat der Gerichtshof erkannt, dass es nicht gerechtfertigt erscheint, Aufschubzinsen im Falle der Rückerstattung einer Steuer und nicht eines Steuerzuschlags zu gewähren. In beiden Fällen gilt es nämlich, einen Betrag zu erstatten, der zu Unrecht durch den Staat erhoben wurde und den die Steuerverwaltung besessen hat, wobei sie den Steuerpflichtigen die Zinsen auf die Beträge, die ihnen zu Unrecht entzogen wurden, vorenthalten hat. Die besondere Beschaffenheit der Steuer und des Steuerzuschlags ist irrelevant, um zu rechtfertigen, dass ihre Erstattung unterschiedlich zu behandeln wäre hinsichtlich der Aufschubzinsen. Infolge dieses Entscheids wurde Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992 in der vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 15. März 1999 geltenden Fassung erhoben. Durch Entscheid Nr. 52/2006 vom 19. April 2006 wurde diese Klage zurückgewiesen, da Artikel 418 des EStGB 1992 (vormals Artikel 308 des Einkommensteuergesetzbuches 1964) vor seiner Abänderung durch Artikel 43 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen so auszulegen ist, dass er die Gewährung von Aufschubzinsen im Falle der Erstattung von Steuerzuschlägen erlaubt.

B.5. In seinem Entscheid Nr. 24/2008 vom 21. Februar 2008 hat der Gerichtshof erkannt, dass die Grundsätze, die in den vorerwähnten Entscheiden berücksichtigt wurden, welche sich auf die Erstattung von Mobiliensteuervorabzügen und Steuerzuschlägen beziehen, auch dann zur Anwendung kommen müssen, wenn es um nicht verrechnete Berufssteuervorabzüge geht.

Daraus ergibt sich, dass es gerechtfertigt werden kann, dass bei der Erstattung nicht verrechneter Berufssteuervorabzüge 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.

Nichts rechtfertigt hingegen, dass Aufschubzinsen verweigert werden, wenn es sich um nicht verrechnete Berufssteuervorabzüge 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 nicht auf verschiedene Steuerpflichtige verteilt werden müssen.

B.6. In der vorliegenden Rechtssache ist die Erstattung der nicht verrechneten Berufssteuervorabzüge, die die beklagte Partei vor dem vorlegenden Richter spontan aufgrund eines Arbeitsvertrags gezahlt hat, nicht auf einen Irrtum der Verwaltung zurückzuführen. Sie hängt mit der Auflösung des Arbeitsvertrags durch den Richter zusammen. Sie kann jedoch angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers, so wie sie aus den in B.3 angeführten Vorarbeiten ersichtlich ist, nicht die Verweigerung von Aufschubzinsen rechtfertigen, da der Schuldner zum Zeitpunkt der Zahlung spontan nicht mehr als das gezahlt hat, was er schuldete, und es praktisch nicht unmöglich ist, das Datum zu bestimmen, an dem Zinsen zu laufen beginnen. Durch die Auflösung des Arbeitsvertrags hat die Zahlung der Berufssteuervorabzüge seine Grundlage verloren, und dies rückwirkend. Da der Richter entschieden hat, dass die beklagte Partei die Erstattung der spontan gezahlten Berufssteuervorabzüge erhalten muss, weil der Arbeitsvertrag später durch den Richter aufgelöst wurde, ist es nicht vernünftig gerechtfertigt, Aufschubzinsen zu verweigern.

B.7. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Insofern sie die Gewährung von Aufschubzinsen zugunsten von Steuerschuldnern, die die Erstattung von Berufssteuervorabzügen erhalten, welche sie aufgrund eines nachträglich vom Richter aufgelösten Arbeitsvertrags spontan gezahlt haben, ausschließen, verstoßen die Artikel 418 Absatz 1 und 419 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der Fassung vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen, und Artikel 419 Absatz 1 Nr. 4 dieses Gesetzbuches, in der seit dieser Abänderung geltenden Fassung, 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 Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 19. Dezember 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J. Spreutels