

Geschäftsverzeichnissnr. 4177
Urteil Nr. 24/2008 vom 21. Februar 2008

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 418 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 geltenden Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 13. März 2007 in Sachen Wilhelm Petersen und Jurriana Van Dijck gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 26. März 2007 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 418 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 15. März 1999 geltenden Fassung, dahingehend ausgelegt, dass er die Gewährung von Aufschubzinsen nur bei Erstattung von Steuern erlaubt, unter Ausschluss der Erstattung von – in Ermangelung der Eintragung der Einkommensteuern in die Heberolle – nicht verrechnetem Berufssteuervorabzug, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er einen Behandlungsunterschied zwischen einem Steuerpflichtigen, dem als Gläubiger des Fiskus eine unrechtmäßig gezahlte Steuer erstattet wird, und einem Steuerpflichtigen, dem als Gläubiger des Fiskus ein unrechtmäßig gezahlter Berufssteuervorabzug erstattet wird, einführt? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die Artikel 418 und 419 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der auf das Steuerjahr, auf das sich der Streitfall vor dem vorlegenden Richter bezieht, anwendbaren Fassung, d.h. vor ihrer Abänderung durch die Artikel 43 und 44 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen (*Belgisches Staatsblatt* vom 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 gezahlt ».

« 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.2. Der vorliegende Richter befragt den Hof nach der Vereinbarkeit des vorerwähnten Artikels 418 Absatz 1 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, insofern diese Bestimmung dahingehend ausgelegt wird, dass sie es erlaubt, dass Aufschubzinsen nur im Falle der Erstattung von Steuern gewährt werden, d.h. unter Ausschluss der Erstattung nicht verrechneter Berufssteuervorabzüge.

Seit seiner Abänderung durch das Gesetz vom 15. März 1999 bestimmt Artikel 418 Absatz 1 des EStGB 1992:

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

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 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 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 Hof in seinen Urteilen Nrn. 35/99, 113/2001 und 20/2007 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 (Urteile 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 (Urteil Nr. 113/2001).

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 (Urteile Nrn. 35/99 und 20/2007).

B.4.2. In seinem Urteil Nr. 85/2004 hat der Hof 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 Urteils 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 Urteil Nr. 52/2006 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 den vorerwähnten Urteilen hat der Hof die Elemente angegeben, anhand deren geprüft werden kann, ob die Gewährung oder Nichtgewährung von Aufschubzinsen mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung vereinbar ist. Zwar beziehen sich diese Urteile auf die Erstattung von Mobiliensteuervorabzügen und Steuerzuschlägen, und nicht - wie im vorliegenden Fall - auf nicht verrechnete Berufssteuervorabzüge, doch die gleichen

Grundsätze, die in diesen Urteilen berücksichtigt wurden, sind auf die nunmehr vorliegende Angelegenheit anzuwenden.

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. Es ist Sache des vorlegenden Richters zu prüfen, ob die vorerwähnten Umstände, unter denen in Sachen nicht verrechneter Berufssteuervorabzüge Aufschubzinsen zu gewähren sind oder nicht, in dem bei ihm anhängigen Streitfall vorhanden sind oder nicht.

Übrigens ist der vorlegende Richter - und nicht der Hof - dafür zuständig, sich zu der Frage zu äußern, von welchem Datum an die Kläger im Hauptverfahren vorkommendenfalls Aufschubzinsen beanspruchen können. Diese Angelegenheit hat außerdem nichts mit der präjudiziellen Frage zu tun, so wie sie vom vorlegenden Richter gestellt worden ist.

B.7. Die präjudizielle Frage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 418 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, vor seiner Abänderung durch Artikel 43 des Gesetzes vom 15. März 1999 über steuerrechtliche Streitsachen, dahingehend ausgelegt, dass er auf keinen Fall die Gewährung von Aufschubzinsen bei der Erstattung nicht verrechneter Berufssteuervorabzüge erlaubt, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 21. Februar 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt