SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-24/92 *

I — Sachverhalt und Verfahren

A — *Sachverhalt, rechtlicher Rahmen und vorgelegte Frage*

Herr Corbiau, ein belgischer Staatsbürger, arbeitet bei der Bank Paribas in Luxemburg. Hier hatte er bis zum 25. Oktober 1990 seinen Wohnsitz, danach verlegte er ihn — unter Beibehaltung seiner Tätigkeit in Luxemburg — nach Belgien. War er zunächst gebietsansässiger Steuerpflichtiger, so wurde er daraufhin Steuerpflichtiger ohne Wohnsitz in Luxemburg.

Für die Zeit vom 1. Januar 1990 bis zum 25. Oktober 1990 nahm sein Arbeitgeber Abzüge von seinem Gehalt zu dem Satz vor, der gegolten hätte, wenn er während des ganzen Jahres in Luxemburg ansässiger Steuerpflichtiger gewesen wäre.

Bei der endgültigen Festsetzung der Steuer wurden die Einkünfte, die Herr Corbiau während der ersten zehn Monate des Jahres 1990 bezogen hatte, nach dem progressiven Satz besteuert, der normalerweise für die Einkünfte gilt, die während des ganzen Jahres bezogen werden. Da dieser Satz niedriger war als der bei der Berechnung der Abzüge angewandte, wies der Steuerbescheid für das Jahr 1990 einen zuviel gezahlten Betrag von 180 048 LFR aus, der gemäß Artikel 154 Absatz 6 des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes (im folgenden: EStG) nicht zu erstatten war. Nach dieser Vorschrift behält nämlich die Staatskasse die Steuerabzüge von Gehältern und Löhnen, wenn es sich um Personen handelt, die nur während eines Teils des Jahres — weil sie sich im Laufe des Jahres im Land niedergelassen oder weil sie es im Laufe des Jahres verlassen haben — ihren Steuerwohnsitz in Luxemburg hatten.

Am 28. Juni 1991 wandte sich der Betroffene daher an den Leiter der Steuerbehörde, wobei er sich auf das Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779) berief.

Diese Rechtssache ging auf einen beim luxemburgischen Conseil d'État (im folgenden: Conseil d'État) anhängigen Rechtsstreit zwischen der Steuerverwaltung des Großherzogtums Luxemburg und einem deutschen Staatsbürger zurück, der, nachdem er die ersten zehn Monate des Jahres in Luxemburg gearbeitet hatte, seinen Wohnsitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt und dort eine Berufstätigkeit aufgenommen hat. Während seiner Beschäftigung in Luxemburg wurden gleichfalls Beträge von seinem Lohn einbehalten, die, wie sich später zeigte, höher waren als die geschuldete Steuer. Wie im Fall von Herrn Corbiau hat sich die luxemburgische Steuerverwaltung unter Berufung auf Artikel 154 Absatz 6 EStG geweigert, Herrn Biehl die zuviel gezahlte Steuer zurückzuerstatten.

Auf die Frage, ob eine solche Regelung mit dem Vertrag vereinbar sei, hat der Gerichtshof festgestellt, daß „Artikel 48 Absatz 2 EWG-Vertrag [es] verbietet, daß nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats die einbehal-

* Verfahrenssprache: Französisch.

tenen Steuern auf die Löhne und Gehälter zu Lasten eines Arbeitnehmers aus einem Mitgliedstaat, der nur während eines Teils des Jahres gebietsansässiger Steuerpflichtiger ist, weil er sich im Laufe des Steuerjahres im Lande niederläßt oder das Land verläßt, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet werden können".

Der Gerichtshof hat dazu ausgeführt, „das Kriterium der ständigen Ansässigkeit im Inland für eine mögliche Erstattung zuviel einbehaltener Steuern birgt ... die Gefahr, daß es sich besonders zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirkt, die Angehörige anderer Mitgliedstaaten sind. Oft sind sie es nämlich, die das Land im Laufe des Jahres verlassen oder sich dort niederlassen" (Randnr. 14).

In der Entscheidung über das an den Gerichtshof zu richtende Vorabentscheidungsersuchen vertritt der Leiter der Steuerverwaltung die Ansicht, die Bezugnahme auf das Urteil in der Rechtssache Biehl sei nicht stichhaltig. In diesem Urteil habe sich der Gerichtshof „nur mit der Erstattung zuviel erhobener Steuer ohne diskriminierende Unterscheidung zwischen vorübergehend und dauernd Gebietsansässigen befaßt". „Aus dem Sachverhalt des vorliegenden Falles ergibt sich [aber], daß nicht schon jeder Unterschied zwischen der Höhe des Lohnsteuerabzugs und der im Wege der Veranlagung fEStGesetzten Einkommensteuer als zuviel erhobene Steuer angesehen werden kann." „Infolge nicht ausgeglichenen Steuerabzugs ... hat der Antragsteller [nämlich] ... wegen des bei Lohn- und Gehaltsschwankungen gleichbleibenden luxemburgischen Steuertarifs weniger [gezahlt], als wenn er während des ganzen Jahres gebietsansässiger Steuerpflichtiger oder nichtansässiger Steuerpflichtiger gewesen und im einen wie im anderen Fall im Wege der Veranlagung einer Nachforderung ausgesetzt gewesen wäre."

Im Interesse einer geordneten Rechtspflege und der Rechtssicherheit hat der luxemburgische Directeur des contributions aber am 28. Januar 1992 beschlossen, dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Verbietet es Artikel 48 EWG-Vertrag, daß in einem Mitgliedstaat, in dem die während des ganzen Steuerjahres gebietsansässigen Steuerpflichtigen Anspruch auf Erstattung der von ihrem Arbeitgeber rechtmäßig einbehaltenen Lohnsteuer haben, wenn und sofern der Betrag dieser einbehaltenen Steuer die Einkommensteuer übersteigt, die nach dem entsprechenden Satz für die Gesamtheit ihrer in dem Jahr erzielten Einkünfte festgesetzt worden ist, ein während eines Teils des Jahres gebietsansässiger steuerpflichtiger Gemeinschaftsbürger die Erstattung der rechtmäßig einbehaltenen Steuer nur unter den gleichen Voraussetzungen und in dem gleichen Maße erlangt?

B — *Verfahren vor dem Gerichtshof*

Die Entscheidung des Directeur des contributions ist am 28. Januar 1992 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch den Hauptrechtsberater H. Étienne als Bevollmächtigten, am 25. Mai 1992 schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu

eröffnen. Er hat aber zwei Fragen an die luxemburgische Regierung und eine Frage an die Kommission gerichtet. Die Antworten darauf finden sich unter III dieses Berichts.

II — Erklärungen der Kommission

Nach Ansicht der Kommission stellt sich in der vorliegenden Rechtssache außer der in dem Vorabentscheidungsersuchen formulierten Frage eine Frage der Zulässigkeit: Kann der luxemburgische Directeur des contributions als „Gericht eines Mitgliedstaats" oder „einzelstaatliches Gericht" im Sinne von Artikel 177 des Vertrages angesehen werden?

A — *Zur Zulässigkeit der Vorabentscheidungsfrage*

Die Kommission ist der Auffassung, die Vorabentscheidungsfrage des luxemburgischen Directeur des contributions müsse für zulässig erklärt werden.

Zwar sei diese Behörde nicht Teil der Gerichtsbarkeit im institutionellen Sinn, sie weise aber offenbar die meisten Merkmale eines „einzelstaatlichen Gerichts" im Sinne von Artikel 177 des Vertrages auf. Diese Merkmale, die der Gerichtshof namentlich im Urteil vom 30. Juni 1966 in der Rechtssache 61/65 (Vaassen-Göbbels, Slg. 1966, 583) aufgeführt habe, seien in der Schaffung durch ein Gesetz, in der ständigen und zwingenden Tätigkeit, in der Anwendung des Rechts und in der Beachtung der für ein Streitverfahren geltenden Vorschriften zu sehen.

— Schaffung durch ein Gesetz

Nach Ansicht der Kommission gibt es keinen Zweifel daran, daß die Befugnisse des Directeur des contributions auf ein Gesetz zurückgehen. Sie ergäben sich nämlich aus § 131 der Abgabenordnung (im folgenden: AO), aus Artikel 8 der Großherzoglichen Verordnung vom 26. Oktober 1944 und aus Artikel 1 der Ministerialverordnung vom 10. April 1946.

In § 131 AO heiße es: „Der Minister der Finanzen kann für einzelne Fälle (auch für eine Mehrheit von einzelnen Fällen, wie bei Unwetterschäden oder sonstigen Notständen) Staatssteuern, deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre, ganz oder zum Teil erlassen oder in solchen Fällen die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Staatssteuern verfügen."

Diese Vorschrift sei im Zusammenhang mit Artikel 8 der erwähnten Großherzoglichen Verordnung zu sehen, wonach „über Einsprüche Steuerpflichtiger und über ihre Anträge auf Erlaß oder Ermäßigung, vorbehaltlich der Anrufung einer in einer Ministerialverordnung zu bezeichnenden Instanz, der Leiter der zuständigen Verwaltung oder ein von ihm Ermächtigter [entscheidet]. Die genannte Instanz entscheidet endgültig. Ihre Anrufung ist nicht zulässig, wenn der Steuerbetrag, der Gegenstand des Einspruchs oder des Antrags ist, 1 000 LFR nicht übersteigt."

Aufgrund dieser Vorschrift sei in Artikel 1 der Ministerialverordnung vom 10. April 1946 bestimmt worden, daß der Streitsachenausschuß des Conseil d'Etat in der Besetzung mit drei Mitgliedern endgültig über Steuern, Abgaben, Beiträge und Gebühren entscheide.

Außerdem habe der Conseil d'Etat schon wiederholt anerkannt, daß die Befugnisse des Directeur des contributions auf Gesetz beruhten (vgl. Urteile vom 26. Juli 1963, Nr. 5833, und vom 18. Dezember 1968, Nr. 5516).

— Die ständige Tätigkeit der Gerichtsbarkeit und ihr zwingender Charakter

Aus den erwähnten Texten ergebe sich auch, daß der luxemburgische Directeur des contributions eine ständige Einrichtung sei und zwingenden Charakter habe.

Letzteres werde besonders durch die Tatsache belegt, daß es keine andere Einrichtung gebe, die auf gleichem Niveau entscheiden könne wie der Directeur in den ihm unterbreiteten Fällen, daß seine Entscheidungen rechtskräftig seien und daß der Conseil d'Etat nicht angerufen werden könne, solange der Directeur sich zu einem Antrag nicht geäußert habe. Hierzu könne auf die zwei bereits erwähnten Urteile des Conseil d'Etat vom 18. Dezember 1968 und vom 26. Juli 1963 sowie auf ein Urteil der belgischen Cour de cassation vom 1. Oktober 1957 (Pas. 1958, I, S. 79) verwiesen werden.

— Rechtsanwendung

Dazu führt die Kommission aus, daß der aufgrund von § 131 AO entscheidende Directeur des contributions keine Ermessensbefugnis ausübe, daß er vielmehr an Rechtsvorschriften gebunden sei, deren Mißachtung zur Einlegung eines Rechtsmittels führen könne. Dies werde durch folgende Elemente bekräftigt.

So habe der Conseil d'Etat in dem bereits erwähnten Urteil vom 26. Juli 1963 ausgeführt, der luxemburgische Directeur des contributions habe „zu prüfen, ob eine Rechtslage den Rechtsvorschriften entspreche", und seine Aufgabe sei es, „einen Streit nach Maßgabe von Rechtsvorschriften zu entscheiden".

In einem anderen Urteil vom 20. März 1982 (Nr. 6852) habe der Conseil d'Etat auch eine aufgrund von § 131 AO getroffene Entscheidung des Directeur inhaltlich geändert. Er habe außerdem ausgeführt, „der Finanzrichter hat bei der Anwendung objektiver Billigkeitskriterien auf den ausdrücklich oder stillschweigend geäußerten Willen des Gesetzgebers zu achten und er hat an seiner Stelle zu handeln, um eine Lösung zu finden, die vom Gesetzgeber angenommen worden wäre, wenn er sie gekannt oder vorausgesehen hätte".

Der Directeur des contributions habe außerdem, was der Wortlaut des

Ersuchens klarmache, ganz besonders auf die Beachtung des Grundsatzes der Billigkeit zu achten. Seine Entscheidung könne geändert werden, wenn sich zeige, daß er diesen Grundsatz nicht ordnungsgemäß angewandt habe.

Schließlich sei einfach die Tatsache ausschlaggebend, daß der Directeur des contributions dem Gerichtshof eine Frage nach der

Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorgelegt habe und daß es ihm auf deren Beantwortung für die Entscheidung des ihm unterbreiteten Falles ankomme.

— Streitiges Verfahren

Die Kommission räumt ein, daß beim Directeur des contributions kein streitiges Verfahren stattfinde; sie weist aber darauf hin, daß der Directeur gehalten sei, das Für und Wider jedes ihm vorgetragenen Standpunktes abzuwägen.

Der Staatsrat anerkenne ganz allgemein, daß die vom Directeur des contributions gemäß § 131 AO getroffenen Entscheidungen den Wert richterlicher Entscheidungen hätten.

Im übrigen mache die Rechtsprechung des Gerichtshofes, nämlich die Urteile vom 14. Dezember 1971 in der Rechtssache 43/71 (Politi, Slg. 1971, 1039; vgl. im besonderen die Schlußanträge des Generalanwalts, a. a. O., 1053) und vom 12. Juli 1973 in der Rechtssache 2/73 (Geddo, Slg. 1973, 865), klar, daß der Umstand, daß es sich um ein außerstreitiges Verfahren handele, die Anrufung des Gerichtshofes nach Artikel 177 des Vertrages nicht ausschließe. In diesen Rechtssachen habe der Gerichtshof nämlich Fragen eines italienischen Pretore beantwortet, der im Rahmen eines summarischen Verfahrens des italienischen Rechts — des „Anordnungsverfahrens" — zu entscheiden gehabt habe.

Wenn der Gerichtshof jedoch die Frage des luxemburgischen Directeur des contributions für zulässig halte, könne „diese Entscheidung nicht auf Fälle mit anderer Sachlage ausgedehnt werden".

B — *Zum Inhalt der Frage*

Nach Ansicht der Kommission soll mit der gestellten Frage im wesentlichen geklärt werden, ob die Mitgliedstaaten das Recht hätten, das Jahreseinkommen eines Steuerpflichtigen, der während eines Teils des Jahres nicht gebietsansässig gewesen sei, bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigen, der für den Zeitraum maßgeblich sei, in dem die Person einen Steuerwohnsitz gehabt habe.

Diese Frage sei zu bejahen, und die luxemburgische Verwaltung habe also die Möglichkeit, auf Herrn Corbiau Artikel 154 Absatz 6 EStG anzuwenden. Dafür seien zwei Argumente wichtig.

Zum einen sei diese Frage unter Randnummer 16 des Urteils in der Rechtssache Biehl behandelt worden. Unter dieser Randnummer gehe der Gerichtshof auf die Ansicht der luxemburgischen Regierung ein, daß es Zweck des Artikels 154 Absatz 6 EStG sei, das System der Steuerprogression zu gewährleisten (Randnr. 15). Die luxemburgische Regierung habe nämlich angenommen, daß ein zeitweise gebietsansässiger Steuerpflichtiger bei Fehlen einer solchen Vorschrift einem ständig gebietsansässigen Steuerpflichtigen gegenüber begünstigt wäre. Der zeitweise gebietsansässige Steuerpflichtige könne dadurch, daß er nacheinander Einkünfte in zwei Mitgliedstaaten erzielt habe, in den Genuß eines günstigeren Steuersatzes kommen, als er auf die Einkünfte eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen angewandt werde, der seine gesamten Einkünfte im Großherzogtum erklären müsse, unabhängig davon, ob sie im Inland erzielt worden seien oder nicht. Unter Randnummer 16 des Urteils

habe der Gerichtshof diese Argumentation mit der Begründung verworfen, daß „eine Vorschrift der in Rede stehenden Art ... geeignet [ist], den Gleichbehandlungsgrundsatz bei verschiedenen Fallgestaltungen zu verletzen, so etwa dann, wenn der zeitweise gebietsansässige Steuerpflichtige im Laufe eines Steuerjahres in dem Land, das er verläßt oder in dem er sich niederläßt, keine Einkünfte erzielt. In dieser Situation ist dieser Steuerpflichtige gegenüber einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen benachteiligt, denn ihm wird der Anspruch auf Erstattung zuviel gezahlter Steuern versagt, den der gebietsansässige Steuerpflichtige stets hat."

Auf diese Weise habe der Gerichtshof die Verpflichtung der Verwaltung zum Ausdruck gebracht, bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes, der für die Einkünfte gelte, die während der Zeit der Gebietsansässigkeit des Steuerpflichtigen erzielt worden seien, zu berücksichtigen, daß in dem Land, in dem sich der Steuerpflichtige danach niedergelassen habe, keine Einkünfte erzielt worden seien. So gesehen sei es im vorliegenden Fall zulässig, bei der Bestimmung des Steuersatzes, der auf die während der ersten zehn Monate des Jahres erzielten Einkünfte angewandt werde, die Einkünfte zu berücksichtigen, die während der zwei Monate, in denen Herr Corbiau nicht mehr Gebietsansässiger gewesen ist, erzielt worden seien. Der Umstand, daß die Einkünfte während des Zeitraums, in dem Herr Corbiau gebietsfremder Steuerpflichtiger gewesen sei, im Großherzogtum erzielt worden seien, habe für die Argumentation keine Bedeutung, die der Gerichtshof im Hinblick auf in einem anderen Mitgliedstaat erzielte Einkünfte für richtig gehalten habe.

Zum anderen wären — folgte der Gerichtshof der Ansicht von Herrn Corbiau — Gemeinschaftsbürger gegenüber einheimischen Arbeitnehmern begünstigt, die für den gleichen Zeitraum nach Maßgabe des Satzes besteuert würden, der für die während des ganzen Jahres erzielten Einkünfte gelte. Wenn die Vorschriften des Steuerrechts die Wanderarbeitnehmer gegenüber den eigenen Staatsbürgern begünstigten, sei es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, Maßnahmen zur Herstellung der Gleichbehandlung zu ergreifen, vorausgesetzt, es werde die getroffene Entscheidung in nachprüfbarer Weise gerechtfertigt.

Wenn auf die Einkünfte von Herrn Corbiau der Satz anzuwenden sei, der für die Gesamtheit der während des ganzen Jahres 1990 erzielten Einkünfte gelte, müsse aber auch eine Abrechnung erfolgen, bei der die Erleichterungen und Ermäßigungen (Reisekosten, außergewöhnliche Belastungen usw.) berücksichtigt würden, die bei der Berechnung der einbehaltenen Steuern keine Rolle gespielt hätten und die er in früheren Steuerjahren habe beanspruchen können.

Demgemäß sei auf die gestellte Frage zu antworten, daß es nach Artikel 48 Absatz 2 des Vertrages nicht ausgeschlossen sei, bei der Bestimmung der Einkommensteuer eines Steuerpflichtigen, der nur während eines bestimmten Zeitraums des Jahres Gebietsansässiger gewesen sei, die tatsächlichen, während des ganzen Steuerjahres erzielten Einkünfte zu berücksichtigen und dabei alle Nachlässe in Rechnung zu stellen, die er während dieses Zeitraums hätte beanspruchen können, um so den Steuersatz zu ermitteln, der für die Besteuerung des Einkommens maßgeblich sei, das während der Zeit der steuerrechtlichen Gebietsansässigkeit erzielt worden sei.

III — Antworten auf die Fragen des Gerichtshofs

Fragen an die luxemburgische Regierung

Mit Schreiben vom 28. Oktober 1992 hat der Gerichtshof die luxemburgische Regierung mit einer *ersten Frage* ersucht, genau anzuge-

ben, auf welcher Grundlage und nach welchem Satz die Besteuerung von Herrn Corbiau während der letzten beiden Monate des Jahres 1990 erfolgt ist.

Die luxemburgische Regierung hat geantwortet:

„Aus der vom Arbeitgeber von Herrn Corbiau am 17. Januar 1991 für das ganze Jahr 1990 ausgestellten Bescheinigung über das Gehalt und die einbehaltene Steuer ergibt sich, daß für die letzten beiden Monate des Jahres von den monatlichen Bezügen des Herrn Corbiau Steuer auf Gehälter und Löhne wie für die ersten zehn Monate einbehalten worden ist, und zwar offensichtlich nach den gesetzlichen Vorschriften und nach den Angaben der zum 1. Januar 1990 erstellten Steuerkarte sowie unter Beachtung der Tabelle über die monatlichen Abzüge. Welche Gehälter gezahlt und welche Summen einbehalten worden sind, könnte exakt nur den monatlichen Gehaltsabrechnungen entnommen werden, die Herr Corbiau sicherlich von seinem Arbeitgeber erhalten hat. Geht man, wie das Steuerbüro Luxemburg IV, für die ersten zehn Monate davon aus, daß das monatliche Gehalt von Herrn Corbiau ständig ein Zwölftel des tatsächlichen Jahresgehalts, also .... LFR betragen hat und daß die Sozialabgaben gleichermaßen monatlich ... LFR ausgemacht haben, so hätte die monatlich vom Arbeitgeber einbehaltene Steuer nach der für dieses Monatsgehalt in der Tabelle über die monatlichen Abzüge vorgesehenen Formel ... LFR betragen müssen. Tatsächlich hat der Arbeitgeber durchschnittlich ... LFR pro Monat einbehalten. Das für die Besteuerung gebietsfremder Steuerpflichtiger zuständige Steuerbüro X hat entschieden, daß das im Großherzogtum in der Zeit vom 26. Oktober bis zum 31. Dezember 1990 besteuerbare Einkommen, für das Herr Corbiau als gebietsfremder Steuerpflichtiger anzusehen war, nicht zu einer Besteuerung im Wege der Veranlagung geführt hat, weil es nicht den in Artikel 153 EStG vorgesehenen Veranlagungsbetrag erreicht hat."

Aufgrund einer *zweiten Frage* sollte die luxemburgische Regierung ihre Meinung dazu äußern, ob der luxemburgische Directeur des contributions, wenn er im Rahmen des § 131 AO eine Entscheidung zu treffen hat, als Gericht anzusehen ist und bejahendenfalls auf welcher Grundlage.

Dazu hat die luxemburgische Regierung unter Berufung auf die ständige Rechtsprechung des Conseil d'Etat erklärt, der Directeur des contributions, der im Rahmen von § 131 AO eine Entscheidung zu treffen habe, sei nach luxemburgischem Recht unzweifelhaft als Gericht anzusehen:

„Nach Artikel 8 der Großherzoglichen Verordnung vom 26. Oktober 1944, die durch das Gesetz vom 27. Februar 1946 für gültig erklärt und durch die Ministerialverordnung vom 10. April 1946 ergänzt worden ist, steht die Entscheidung über Anträge auf Erlaß unmittelbarer Steuern, vorbehaltlich eines Rechtsmittels an den Conseil d'Etat, dem Directeur des contributions zu, also vom Gesetz geschaffenen Einrichtungen mit einer bestimmten Rangordnung, die aufgrund ihrer ausschließlichen Zuständigkeit, ihrer Unparteilichkeit, des für sie geltenden Verfahrens und ihrer Bindung an das Recht alle Kriterien einer zweistufigen Gerichtsbarkeit nicht nur bei Streitsachen (Conseil d'Etat, 26. Juli 1963, Nr. 5833), sondern auch auf dem Gebiet des Steuererlasses (Conseil d'Etat, 21. Oktober 1959, Nr. 5698; 18. Dezember 1968, Nr. 5516, und ständige Rechtsprechung) erfüllen. So wird über Anträge auf Steuererlaß, auch wenn für ihre Behandlung § 131 AO maßgeblich bleibt (Conseil d'Etat, 10. Juli 1989, Nr. 6852), nicht mehr nach dem Ermessen irgendeiner

Verwaltungsbehörde entschieden, sondern von den Richtern, die im übrigen für die Rechtmäßigkeit der Steuer sorgen. Was nach § 131 AO ursprünglich eine Begünstigungsmaßnahme gewesen ist, die sich nur nach § 2 des Steueranpassungsgesetzes gerichtet hat, ist nunmehr, funktionell und nach der Organisation, Sache einer echten außerstreitigen Gerichtsbarkeit, die in voller Übereinstimmung mit dem in Artikel 101 der Verfassung verankerten Grundsatz der Gleichbehandlung die Aufgabe der streitigen Gerichtsbarkeit übernimmt, wenn die gleichmäßige Anwendung des Gesetzes zur Herstellung der Gerechtigkeit im Einzelfall nicht ausreicht und wenn in der Erhebung der Steuer — sei es objektiv nach dem Sachgebiet oder subjektiv nach der Person des Steuerpflichtigen — eine Härte zu sehen wäre, die mit dem Billigkeitsgrundsatz nicht vereinbar ist. Wenn auch in beiden Fällen dieselben Grundsätze, insbesondere die des § 243 des Allgemeinen Steuergesetzes maßgebend sind, so bleiben doch die beiden Rechtswege eindeutig voneinander getrennt (Conseil d'Etat, 22. Dezember 1989, Nr. 8149); die außerstreitige Gerichtsbarkeit hat also nicht die Rechtmäßigkeit der Steuerbescheide zu prüfen, was vielmehr allein Sache der streitigen Gerichtsbarkeit ist. Wenn es auch zutrifft, daß der Kläger im außerstreitigen Verfahren in der ersten Instanz formell keinen Gegner hat und allein zur Einlegung des Rechtsmittels berechtigt ist, so findet sich diese Besonderheit doch nicht nur bei der außerstreitigen Gerichtsbarkeit, sondern durchaus auch bei der streitigen Gerichtsbarkeit. In jedem Fall werden die Entscheidungen der ersten Instanz in dem einen wie in dem anderen Verfahren rechtskräftig."

Frage an die Kommission

Mit Schreiben vom 28. Oktober hat der Gerichtshof die Kommission ersucht, genau anzugeben, auf welcher Grundlage und nach welchem Satz Herr Corbiau in den letzten beiden Monaten des Jahres 1990 besteuert worden ist.

Die Kommission hat geantwortet:

„...

Aus der Bescheinigung über das Gehalt und die einbehaltene Steuer ergibt sich, daß Herr Corbiau für die Zeit vom 1. Januar 1990 bis zum 31. Dezember 1990 wegen eines dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Gehalts in Höhe von (A) LFR besteuert worden ist und daß ihm aus diesem Grund (B) LFR als Lohnsteuer abgezogen worden sind.

Dem Einkommensteuerbescheid 1990 läßt sich entnehmen, daß für den Zeitraum, zu dem Herr Corbiau Gebietsansässiger war (vom 1. Januar 1990 bis zum 25. Oktober 1990), ein steuerpflichtiges Einkommen von (C) LFR erklärt worden ist. Während dieses Zeitraums sind (D) LFR einbehalten worden.

Vorbehaltlich genauerer Angaben durch die luxemburgischen Behörden ist das im Wege der Veranlagung steuerpflichtige Einkommen unter Abzug von (E) LFR für besondere Ausgaben (Schuldzinsen, verschiedene Versicherungen) berechnet worden, d. h. von Ausgaben, die der Arbeitgeber bei der Berechnung des steuerpflichtigen Lohnes nach der für die Lohnsteuer geltenden Tabelle nicht berücksichtigt.

Der Unterschied zwischen dem sich auf (A) LFR belaufenden steuerpflichtigen Gehalt für das ganze Jahr und dem (C) LFR betragenden steuerpflichtigen Einkommen gemäß Veranlagung für die ersten zehn Monate macht (X) LFR aus. Das steuerpflichtige Einkommen für die letzten beiden Monate hätte also (X) LFR betragen. Während dieses Zeitraums sind (Y = B — D) LFR einbehalten worden.

Der Kommission sind nur Steuerzahlungen an die Finanzverwaltung in Form einbehaltener Lohnsteuern bekannt, und sie weiß nichts von einem Gesamtausgleich für das Steuerjahr, bei dem für die letzten beiden Monate ein Nachlaß wegen außergewöhnlicher Ausgaben berücksichtigt worden ist.

Herr Corbiau wäre also für die letzten beiden Monate des Jahres 1990 mit einem Satz von 37,3 % besteuert worden.

..."

R. Joliet
Berichterstatter