

Geschäftsverzeichnisnr. 5541
Entscheid Nr. 159/2013 vom 21. November 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 218 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und M. Bossuyt, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 8. November 2012 in Sachen der « Consultys International » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 26. Dezember 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Mons folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 218 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten, in der für das Steuerjahr 2009 anwendbaren Fassung, gegen den in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen, die aber eine Beteiligung besitzen, deren Investitionswert an dem Tag, an dem der Jahresabschluss aufgestellt wurde, mehr als 50 Prozent des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals beträgt, nicht den Vorteil der Nichtberechnung der bei unzureichenden Vorauszahlungen geschuldeten Erhöhung auf die Steuer für die ersten drei Geschäftsjahre genießen können, während Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen, die aber keine Beteiligung besitzen, deren Investitionswert an dem Tag, an dem der Jahresabschluss aufgestellt wurde, mehr als 50 Prozent des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals beträgt, wohl den in dieser Bestimmung vorgesehenen Vorteil der Nichtberechnung der bei unzureichenden Vorauszahlungen geschuldeten Erhöhung genießen können? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft Artikel 218 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), eingefügt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten ». In der auf den vor dem vorlegenden Richter anhängigen Streitfall anwendbaren Fassung (Steuerjahr 2009) bestimmt Artikel 218 des EStGB 1992:

« § 1. Die gemäß den Artikeln 215 bis 217 berechnete Steuer wird bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen eventuell erhöht, wie es in den Artikeln 157 bis 168 in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen vorgesehen ist.

In Abweichung von den Artikeln 160 und 165 sind die Begrenzung der Erhöhung auf 90 Prozent und die Erhöhung der Berechnungsgrundlage auf 106 Prozent der Staatssteuer jedoch nicht anwendbar.

§ 2. Keine Erhöhung wird auf die Steuer geschuldet, die gemäß Artikel 215 Absatz 2 berechnet wird und sich auf die ersten drei Geschäftsjahre ab Gründung der Gesellschaft bezieht ».

B.1.2. Artikel 215 des EStGB 1992 in der auf den vor dem vorliegenden Richter anhängigen Streitfall anwendbaren Fassung bestimmt:

« Der Gesellschaftssteuersatz wird auf 33 Prozent festgelegt.

Beträgt das steuerpflichtige Einkommen nicht mehr als 322.500 EUR, wird die Steuer jedoch wie folgt festgelegt:

1. auf den Teilbetrag von 0 bis 25.000 EUR: 24,25 Prozent,
2. auf den Teilbetrag von 25.000 EUR bis 90.000 EUR: 31 Prozent,
3. auf den Teilbetrag von 90.000 EUR bis 322.500 EUR: 34,5 Prozent.

Absatz 2 ist nicht anwendbar:

1. auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassene Genossenschaften sind, die Aktien oder Anteile besitzen, deren Investitionswert mehr als 50 Prozent entweder des neu bewerteten Wertes des eingezahlten Kapitals oder des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals beträgt. Berücksichtigt werden der Wert der Aktien oder Anteile und der Betrag des eingezahlten Kapitals, der Rücklagen und der Mehrwerte an dem Tag, an dem die Gesellschaft, die die Aktien oder Anteile besitzt, den Jahresabschluss aufgestellt hat. Bei der Bestimmung, ob die Grenze von 50 Prozent überschritten ist, werden Aktien oder Anteile nicht berücksichtigt, die mindestens 75 Prozent des eingezahlten Kapitals der Gesellschaft vertreten, die die Aktien oder Anteile ausgegeben hat,

2. auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassene Genossenschaften sind, deren Aktien oder Anteile, die das Gesellschaftskapital vertreten, mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind,

3. auf Gesellschaften, deren ausgeschüttete Dividenden 13 Prozent des zu Beginn des Besteuerungszeitraums eingezahlten Kapitals übersteigen,

4. auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassene Genossenschaften sind, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums nicht mindestens einem ihrer Unternehmensleiter eine Entlohnung bewilligen, die dem steuerpflichtigen Einkommen der Gesellschaft entspricht oder es übersteigt, wenn diese Entlohnung unter 36.000 EUR liegt,

5. auf Gesellschaften, die Teil einer Gruppe sind, zu der ein im Königlichen Erlass Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Schaffung von Koordinierungszentren erwähntes Koordinierungszentrum gehört,

6. auf Investmentgesellschaften, die in Artikel 6 des Gesetzes vom 20. Juli 2004 über bestimmte Formen der gemeinsamen Portfolioverwaltung erwähnt sind, und auf Organismen für die Finanzierung von Pensionen, die in Artikel 8 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung erwähnt sind, in dem Maße, wie Artikel 185*bis* § 1 Anwendung findet ».

B.1.3. Die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter besitzt finanzielle Beteiligungen, deren Investitionswert am Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses mehr als 50 Prozent des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals beträgt. Folglich kann sie nicht den in Artikel 218 § 2 des EStGB 1992 vorgesehenen Steuervorteil genießen, weil auf sie Artikel 215 Absatz 3 Nr. 1 desselben Gesetzbuches Anwendung findet.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diesen Fall.

B.2.1. Durch die Annahme von Artikel 218 § 2 des EStGB 1992 hat der Gesetzgeber « eine Befreiung von jeder Steuererhöhung im Falle fehlender oder unzureichender Steuervorauszahlungen » gewährt zugunsten der KMBs « während der drei ersten Geschäftsjahre nach ihrer Gründung » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, SS. 8-9).

In den Vorarbeiten heißt es:

« Diese Befreiung ist vergleichbar mit der in Artikel 164 des EStGB 1992 für die Steuerpflichtigen vorgesehene Maßnahme, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen und die sich zum ersten Mal in einem selbständigen Beruf niederlassen.

Die vorgeschlagene Bestimmung betrifft inländische Gesellschaften, die in den Genuss der Anwendung der ermäßigten Steuersätze gemäß Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 gelangen.

Dies beinhaltet, dass die Befreiung von der Steuererhöhung für jedes der getrennt ins Auge gefassten ersten drei Geschäftsjahre nur möglich ist, wenn für das betreffende Geschäftsjahr das besteuerbare Einkommen nicht mehr als 322 500 EUR beträgt und der KMB nicht zu einer der in Artikel 215 Absatz 3 des EStGB 1992 angeführten Kategorien gehört » (ebenda, SS. 55-56).

B.2.2. Folglich können nur die Gesellschaften, deren jährlicher steuerbarer Gewinn nicht mehr als 322 500 Euro beträgt und die nicht ausdrücklich auf der Grundlage von Artikel 215 Absatz 3 des EStGB 1992 ausgeschlossen sind, die Befreiung von der Steuererhöhung im Sinne der fraglichen Bestimmung beanspruchen.

B.3. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft das Anwendungskriterium, so wie es in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 1 des EStGB 1992 vorgesehen ist, insofern darin die Gesellschaften unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie am Tag der Aufstellung des

Jahresabschlusses eine oder mehrere Beteiligungen mit einem Investitionswert von mehr als 50 Prozent des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals besäßen oder nicht.

B.4.1. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Feststellung, ob es sich um eine andere Gesellschaft als eine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassene Genossenschaft handelt, die Aktien oder Anteile mit einem Investitionswert von mehr als 50 Prozent entweder des neu bewerteten Wertes des eingezahlten Kapitals oder des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals handelt.

B.4.2. Dieses Kriterium ist relevant hinsichtlich des in B.2.1 beschriebenen Zwecks der Maßnahme. Der Gesetzgeber konnte nämlich davon ausgehen, dass die Gesellschaften, die Aktien oder Anteile anderer Gesellschaften in einem so bedeutenden Verhältnis besitzen und keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind, Finanzgesellschaften sind und nicht zu den KMBs gehören, deren Entwicklung er fördern möchte. Die Zulassung durch den Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen (vorausgesetzt, die Satzung und die Arbeitsweise der Gesellschaften « stimmen mit den Genossenschaftsgrundsätzen überein », die in Artikel 5 des Gesetzes vom 20. Juli 1955 zur Einführung eines Nationalen Rates für das Genossenschaftswesen vorgesehen sind) und der Umstand, dass man keine Aktien oder Anteile anderer Gesellschaften in einem so bedeutenden Verhältnis besitzt, können nämlich Gesellschaften ausschließen, die gegebenenfalls nicht als KMBs angesehen werden könnten.

B.4.3. Unter Berücksichtigung der Zielsetzung des Gesetzgebers und des Umstandes, dass er Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung ergreifen kann, die in der Benutzung der Gesellschaftsform aus rein steuerlichen Gründen bestehen könnte, ist es nicht unverhältnismäßig, vom Vorteil der Befreiung von der Steuererhöhung im Falle fehlender oder unzureichender Steuervorauszahlungen jene Gesellschaften auszuschließen, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind und die - wie im vorliegenden Fall - Anteile oder Aktien anderer Gesellschaften besitzen, deren Investitionswert mehr als 50 Prozent des um ihre besteuerten Rücklagen und ihre gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals beträgt.

Die Maßnahme ist umso weniger unverhältnismäßig, als darin für die Feststellung, ob die Grenze von 50 Prozent überschritten wird, aktive und ständige Beteiligungen, die mindestens 75 Prozent des eingezahlten Kapitals der Gesellschaft darstellen, die die Aktien oder Anteile ausgegeben hat, unberücksichtigt bleiben, damit die integrierten Unternehmen geschützt werden,

deren Existenz nicht nur durch steuerliche Gründe gerechtfertigt ist, sondern wobei die Finanzgesellschaft eigentlich eine Industrietätigkeit ausübt.

B.5. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 218 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern die darin vorgesehene Befreiung von der Steuererhöhung nicht für Gesellschaften gilt, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassene Genossenschaften sind und die Aktien oder Anteile besitzen, deren Investitionswert mehr als 50 Prozent des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals beträgt.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 21. November 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels