

Geschäftsverzeichnisnr. 5942
Entscheid Nr. 156/2014 vom 23. Oktober 2014

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 218 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der für die Steuerjahre 2008 und 2009 geltenden Fassung, gestellt vom Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 26. Mai 2014 in Sachen der « Anthony Pirard Notaire » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 26. Juni 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 218 § 2 des 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 für die Steuerjahre 2008 und 2009 geltenden Fassung, gegen den in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem die Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen, deren ausgeschüttete Dividenden aber 13 Prozent des eingezahlten Kapitals im Laufe des Besteuerungszeitraums übersteigen, vom Vorteil der Nichtberechnung der geschuldeten Steuererhöhung in Bezug auf die ersten drei Geschäftsjahre ab ihrer Gründung ausgeschlossen sind, während Gesellschaften, die Dividenden zu einem Prozentsatz ausschütten, der 13 Prozent dieses Kapitals nicht übersteigt, diesen Steuererhöhungen nicht unterliegen? ».

Am 15. Juli 2014 haben die referierenden Richter J.-P. Snappe und L. Lavrysen in Anwendung von Artikel 72 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof den Gerichtshof davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, vorzuschlagen, die Untersuchung der Rechtssache durch einen Vorverfahrensentscheid zu erledigen.

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Artikel 218 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der für die Steuerjahre 2008 und 2009 geltenden Fassung bestimmt:

« § 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 ».

Artikel 215 desselben Gesetzbuches 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:

[...]

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

[...] ».

B.2. In seinem Entscheid Nr. 154/2011 vom 13. Oktober 2011 hat der Gerichtshof für Recht erkannt:

« 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, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der den Höchstbetrag nach Artikel 215 Absatz 2 desselben Gesetzbuches übersteigt, in den ersten drei Geschäftsjahren ab ihrer Gründung nicht von der Steuererhöhung befreit, die bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen geschuldet ist ».

In demselben Entscheid hat der Gerichtshof geurteilt:

« B.1.1. In der auf den vor dem vorlegenden Richter anhängigen Streitfall anwendbaren Fassung bestimmt Artikel 218 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (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 '.

Paragraph 2 dieses Artikels wurde 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 ' eingefügt.

B.1.2. Artikel 49 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen hat Artikel 218 § 2 des EStGB 1992 durch folgende Bestimmung ersetzt:

' Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches als kleine Gesellschaften gelten, schulden keine Erhöhung auf die Steuer, die sich auf die ersten drei Geschäftsjahre ab ihrer Gründung bezieht '.

In Anbetracht dessen, dass der vor dem vorliegenden Richter anhängige Streitfall sich auf das Steuerjahr 2008 bezieht, braucht der Hof diese Abänderung nicht zu berücksichtigen.

B.2. Eingefügt durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002, ist Artikel 218 § 2 des EStGB 1992 Bestandteil einer globalen Reform der Gesellschaftssteuer, mit der der Gesetzgeber ' in wesentlichem Maße den Satz dieser Steuer verringern ' wollte, und dies ' in einem haushaltsmäßig neutralen Rahmen, was bedeutet, dass verschiedene Steuerausgaben verringert werden müssen und dass im Übrigen gewisse Anomalien der bestehenden Steuerregelung aufgehoben werden müssen ' (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 7).

Die Bestimmung zielt darauf ab, die Selbstfinanzierung der kleinen und mittleren Betriebe (KMB) zu fördern, indem ihnen eine Befreiung zugunsten der Gewinnrücklagen gewährt wird (ebenda, S. 33). Sie findet nur Anwendung auf die Gesellschaften, die für das betreffende Steuerjahr in den Genuss des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer gelangen können, der gemäß Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgelegt wurde.

Der gewöhnliche Satz der Gesellschaftssteuer beträgt 33 Prozent (Artikel 215 Absatz 1 des EStGB 1992). Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 bestimmt:

' 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 '.

B.3. Die Frage lautet, ob Artikel 218 § 2 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, indem er Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der den Höchstbetrag nach Artikel 215 Absatz 2 desselben Gesetzbuches übersteige, während der ersten drei Geschäftsjahre bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen von der Befreiung von der Steuererhöhung ausschließe, während Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der den vorerwähnten Höchstbetrag nicht übersteige, sehr wohl in den Genuss der besagten Befreiung gelangen könnten.

B.4. Neben den allgemeinen Zielsetzungen der Reform, die in B.2 beschrieben ist, wollte der Gesetzgeber ' eine Reihe von Maßnahmen ergreifen, die eigens auf die KMB zugeschnitten sind ' und ihnen unter anderem ' bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen im Laufe der ersten drei Geschäftsjahre nach ihrer Gründung eine Befreiung von der Steuererhöhung ' gewähren (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, SS. 8-9).

B.5. Es ist zwar gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber eine abweichende Regelung für die KMB entsprechend seiner Zielsetzung vorsieht, doch der Hof muss prüfen, ob das von ihm hierzu gewählte Kriterium diskriminierend ist. Um mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar zu sein, muss das Kriterium, auf dem der fragliche Behandlungsunterschied beruht, objektiv und sachdienlich im Verhältnis zum Gegenstand der betreffenden Maßnahme und zu ihrer Zielsetzung sein.

B.6. Wie die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates in ihrem Gutachten zu der fraglichen Bestimmung bemerkt hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 110), ist der absolute Betrag des im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres zu versteuernden Gewinns nicht sachdienlich bei der Beurteilung dessen, ob es sich um eine Gesellschaft handelt, die die Merkmale eines KMB aufweist, da es Gesellschaften gibt, die nicht die Merkmale eines KMB aufweisen und bei denen es vorkommt, dass sie im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der nicht höher ist als die in Artikel 215 des EStGB 1992 festgesetzte Obergrenze. Im Übrigen gibt es KMB, bei denen es vorkommt, dass sie einen über dieser Obergrenze liegenden zu versteuernden Gewinn erzielen, ohne aus diesem Grund die Eigenschaft als KMB zu verlieren.

B.7. Die Anwendung des in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Kriteriums wird also zur Folge haben, dass gewisse KMB in den ersten drei Geschäftsjahren nicht von der Steuererhöhung befreit werden können, die bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen geschuldet ist, obwohl sie sich hinsichtlich der vom Gesetzgeber für sie angestrebten spezifischen Zielsetzung in einer ähnlichen Situation befinden wie die KMB, die in deren Genuss gelangen.

B.8. Folglich ist das gewählte Kriterium nicht sachdienlich und ist die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten ».

B.3. Der Ursprung der fraglichen Diskriminierung ergibt sich aus dem in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 gewählten Kriterium für die Berechnung der Steuererhöhung im Sinne von Artikel 218 § 2.

Aus dem vorerwähnten Entscheid Nr. 154/2011 geht hervor, dass das im vorerwähnten Artikel 215 Absatz 2 gewählte Kriterium für die Gewährung der Befreiung von der Steuererhöhung an sich im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung steht. Die in Absatz 3 dieser Bestimmung vorgesehenen Ausnahmen, insbesondere diejenige, die sich auf die Höhe der ausgeschütteten Dividenden bezieht, könnten für die Anwendung von Artikel 218 § 2 somit nicht berücksichtigt werden, da das Prinzip, von dem sie abweichen, der Verfassungsmäßigkeitsprüfung nicht standgehalten hat.

Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

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 Verbindung mit Artikel 215 Absätze 2 und 3 desselben Gesetzbuches, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen, deren ausgeschüttete Dividenden aber 13 Prozent des eingezahlten Kapitals am Anfang des Besteuerungszeitraums übersteigen, nicht von der Steuererhöhung befreit sind, die bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen im Laufe der ersten drei Geschäftsjahre ab ihrer Gründung geschuldet ist.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 23. Oktober 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J. Spreutels