

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 6252
Entscheid Nr. 135/2016 vom 20. Oktober 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 185*bis* und 198 Absatz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten E. De Groot und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 12. Juni 2015 in Sachen der « Leasinvest Real Estate » KGaA gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 31. Juli 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen, Abteilung Antwerpen, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 185*bis* und 198 § 1 [zu lesen ist: Absatz 1] Nr. 1 des EStGB 1992 in Verbindung miteinander gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn diese Bestimmungen dahin ausgelegt werden, dass die Gesellschaftssteuer unter den Begriff ‘ nicht als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und Kosten ’ fällt, und somit Teil der steuerpflichtigen Grundlage der in dieser [ersten] Bestimmung erwähnten Investmentgesellschaften ist, wodurch diese Investmentgesellschaften hinsichtlich des Artikels 198 § 1 [zu lesen ist: Absatz 1] Nr. 1 des EStGB 1992 auf die gleiche Weise wie die gewöhnlichen Gesellschaftssteuerpflichtigen behandelt werden, während beide Kategorien von Steuerpflichtigen sich hinsichtlich dieser Bestimmung in einer grundverschiedenen Situation befinden, indem für die gewöhnlichen Gesellschaften die steuerpflichtige Grundlage aufgrund des Buchführungsergebnisses nach Steuern bestimmt wird, während die Bestimmung der steuerpflichtigen Grundlage von Investmentgesellschaften völlig unabhängig vom Buchführungsergebnis erfolgt? ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1. Aufgrund von Artikel 185 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) sind Gesellschaften in Bezug auf den Gesamtbetrag der Gewinne einschließlich der ausgeschütteten Dividenden steuerpflichtig.

Artikel 185*bis* § 1 des EStGB 1992 in der für die Steuerjahre 2010 und 2011 geltenden Fassung bestimmt:

« In Abweichung von Artikel 185 sind in den Artikeln 14, 19, 24, 99, 102, 106 und 119 des Gesetzes vom 20. Juli 2004 über bestimmte Formen der gemeinsamen Portfolioverwaltung erwähnte Investmentgesellschaften und in Artikel 8 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung erwähnte Organismen für die Finanzierung von Pensionen nur in Bezug auf den Gesamtbetrag der erhaltenen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile und der nicht als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben und Kosten, die keine Wertminderungen und Minderwerte auf Aktien oder Anteile sind, steuerpflichtig, unbeschadet jedoch der Tatsache, dass sie der in Artikel 219 vorgesehenen getrennten Steuer unterliegen ».

Artikel 198 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 in der für dieselben Steuerjahre geltenden Fassung bestimmt:

« Werbungskosten umfassen nicht:

1. die Gesellschaftssteuer einschließlich der aufgrund von Artikel 219*bis* geschuldeten getrennten Steuern, Summen, die auf die Gesellschaftssteuer vorausgezahlt werden, und den Mobiliensteuervorabzug, den der Schuldner des Einkommens unter Missachtung von Artikel 261 zur Entlastung des Empfängers zahlt, jedoch ausschließlich der aufgrund von Artikel 219 geschuldeten getrennten Steuer ».

B.2. Der vorlegende Richter leitet aus diesen Bestimmungen ab, dass die Gesellschaftssteuer im Sinne von Artikel 198 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 im Begriff « nicht als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und Kosten » im Sinne von Artikel 185*bis* § 1 desselben Gesetzbuches erfasst sei, sodass sie zur steuerpflichtigen Grundlage der betreffenden Investmentgesellschaften gehöre. Folglich würden diese Investmentgesellschaften auf die gleiche Weise behandelt wie die gewöhnlichen Gesellschaftssteuerpflichtigen. Für die letztgenannte Kategorie werde die steuerpflichtige Grundlage anhand des Buchführungsergebnisses nach (zu lesen ist: vor) Steuern berechnet, während die Festlegung der steuerpflichtigen Grundlage von Investmentgesellschaften unabhängig vom Buchführungsergebnis sei. Die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen befänden sich also in unterschiedlichen Situationen.

Der vorlegende Richter möchte vom Gerichtshof erfahren, ob die Artikel 198 Absatz 1 Nr. 1 und 185*bis* § 1 des EStGB 1992 in der Auslegung, dass sie zu der vorerwähnten Gleichbehandlung führten, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen.

B.3. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.4. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Besteuerungsgrundlage festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der wirtschaftlich-sozialen Politik. Sie sorgen nicht nur für einen wesentlichen Teil der Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen sollen, sondern sie erlauben es dem Gesetzgeber auch, lenkend und korrigierend aufzutreten und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die bei dem Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, gehören daher zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers.

B.5. Der Betrag des Gewinns, auf den die Gesellschaften in der Regel besteuert werden, wird gemäß den Buchführungsregeln festgelegt, es sei denn, dass im Steuergesetz ausdrücklich davon abgewichen wird (Kass., 20. Februar 1997, *Arr. Cass.*, 1997, Nr. 100).

Der buchhalterische Gewinn ist das Ergebnis nach Abzug der veranschlagten oder vorausbezahlten Gesellschaftssteuer.

Aus steuerlichem Gesichtspunkt ist diese Steuer zwar eine Ausgabe, doch es sind keine Kosten, die getätigt wurden, um Einkünfte zu erzielen. Wenn sie von der steuerpflichtigen Grundlage abgezogen würden, würde der entsprechende Anteil der Einkünfte der Gesellschaftssteuer entgehen.

Um diese Folge zu vermeiden, wird die Steuer auf das Buchführungsergebnis vor Abzug von Steuern berechnet. Artikel 198 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 bestimmt daher, dass die Gesellschaftssteuer nicht als Werbungskosten berücksichtigt wird, sodass sie Bestandteil der steuerpflichtigen Grundlage ist.

B.6. Investmentgesellschaften werden in Abweichung von der vorerwähnten Regel nicht auf den Betrag des Gewinns besteuert. Sie werden aufgrund von Artikel 185*bis* § 1 des EStGB 1992 nur auf «den Gesamtbetrag der erhaltenen ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteile und der nicht als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben und Kosten, die keine Wertminderungen und Minderwerte auf Aktien oder Anteile sind » besteuert.

Das Buchführungsergebnis wird zur Bestimmung der steuerpflichtigen Grundlage nicht berücksichtigt, sodass auch nicht vermieden werden muss, dass ein Teil der Einkünfte der Gesellschaftssteuer entgeht. Es kann also nicht davon ausgegangen werden, dass die Anwendung von Artikel 198 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 auf die Investmentgesellschaften dem gleichen Zweck dient wie dessen Anwendung auf die anderen Gesellschaften.

B.7. Die Anwendung von Artikel 198 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 auf die Investmentgesellschaften und folglich die Gleichstellung dieser Gesellschaften, was die Hinzufügung der Gesellschaftssteuer zur steuerpflichtigen Grundlage betrifft, mit den anderen Gesellschaften entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.8. Wie der Gerichtshof bereits mehrmals in Erinnerung gerufen hat, beinhalten die Artikel 10 und 11 der Verfassung im Übrigen kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung (siehe unter anderem den Entscheid Nr. 92/2015 vom 18. Juni 2015, B.19.2).

B.9. In der Auslegung, in der sie dem Gerichtshof durch den vorlegenden Richter unterbreitet wurden, verstoßen die fraglichen Bestimmungen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

B.10. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

B.11. In der ähnlichen Situation der so genannten Koordinierungszentren, für die ebenfalls eine alternative steuerpflichtige Grundlage - unabhängig vom buchhalterischen Gewinn - vorgesehen wurde (Artikel 5 § 1 des königlichen Erlasses Nr. 187 vom 30. Dezember 1982), hat der Kassationshof geurteilt, dass « die Aufnahme der Steuer in die steuerpflichtige Grundlage zu einer unlogischen Berechnungsweise der Steuer führt, die der Gesetzgeber nicht gewollt hat » (Kass., 16. März 2007, *Arr. Cass.*, 2007, Nr. 141).

Nach Auffassung der klagenden Partei vor dem vorlegenden Richter und der intervenierenden Partei könnten die fraglichen Bestimmungen auf die gleiche verfassungskonforme Weise ausgelegt werden.

B.12. Wenn der Gerichtshof feststellt, dass die fraglichen Bestimmungen in der Auslegung, in der sie dem Gerichtshof unterbreitet werden, nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, besteht kein Anlass zu prüfen, ob sie in einer anderen Auslegung ebenfalls nicht gegen diese Bestimmungen verstoßen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 185*bis* und 198 Absatz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 2010 und 2011 geltenden Fassung, dahin ausgelegt, dass die in der letztgenannten Bestimmung erwähnte Gesellschaftssteuer unter den in der erstgenannten Bestimmung erwähnten Begriff «nicht als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und Kosten» fällt, so dass sie zur steuerpflichtigen Grundlage der betreffenden Investmentgesellschaften gehört, verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 20. Oktober 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) E. De Groot