



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 142/2024
vom 28. November 2024
Geschäftsverzeichnisnr. 8062
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof und Artikel 219^{ter} des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (Steuerjahre 2015 und 2016), gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Luc Lavrysen und Pierre Nihoul, und den Richtern Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Luc Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Entscheid vom 13. Juni 2023, dessen Ausfertigung am 11. Juli 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, dahin ausgelegt, dass diese Bestimmung es erlaubt, die Folgen der vom Verfassungsgerichtshof für nichtig erklärten Bestimmungen nur für eine bestimmte Zeit zu Lasten einer Kategorie von Personen aufrechtzuerhalten, unter Ausschluss einer anderen Kategorie von Personen, die sich im Lichte der Zielsetzung der für nichtig erklärten Bestimmung sowie im Lichte der Zielsetzung von Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof in der gleichen Situation befunden haben?

2. Verstößt Artikel 219^{ter} des EStGB 1992, dem durch die Aufrechterhaltungsentscheidung des Verfassungsgerichtshofes in dessen Entscheid vom 1. März 2018 (Entscheid Nr. 24/2018) zeitweilige Wirksamkeit verliehen wurde, gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, wenn diese Bestimmung dahin ausgelegt wird, dass

- die in diesem Artikel vorgesehene getrennte Veranlagung, wie sie für die Steuerjahre 2015 und 2016 aufrechterhalten wurde, nur zu Lasten von Steuerpflichtigen, die der Gesellschaftssteuer unterliegen, festgelegt werden kann,

- im Lichte der Tatsache, dass die in diesem Artikel vorgesehene getrennte Veranlagung nicht zu Lasten von Steuerpflichtigen, die der Steuer der Gebietsfremden unterliegen, festgelegt werden kann, und zwar in Anbetracht des Außer-Anwendung-Lassens von Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992, dem durch die Aufrechterhaltungsentscheidung des Verfassungsgerichtshofes in dessen Entscheid vom 1. März 2018 (Entscheid Nr. 24/2018) zeitweilige Wirksamkeit verliehen wurde, wegen Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit, wobei die Aufrechterhaltungsentscheidung nicht gilt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die erste Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof (nachstehend: Sondergesetz vom 6. Januar 1989).

B.2. Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 bestimmt:

« Wenn der Verfassungsgerichtshof es für notwendig erachtet, gibt er im Wege einer allgemeinen Verfügung die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen an, die als endgültig zu betrachten sind oder für die von ihm festgelegte Frist vorläufig aufrechterhalten werden ».

Demnach bestimmt der Gerichtshof selbst den Umfang der Aufrechterhaltung der Folgen, unter der Bedingung, dass dies durch eine allgemeine Verfügung erfolgt. Der Sondergesetzgeber wollte mit der Formulierung « im Wege einer allgemeinen Verfügung » bewirken, dass der Gerichtshof beim Erlass einer Aufrechterhaltungsentscheidung keine ungerechtfertigten Behandlungsunterschiede einführt, was impliziert, dass die Sondergesetzesbestimmung der Aufrechterhaltung spezifischer administrativer oder

richterlicher Entscheidungen entgegensteht, jedoch nicht einer differenzierten Aufrechterhaltung von allgemein und abstrakt beschriebenen Kategorien von Folgen (*Parl. Dok.*, Senat, 1983-1984, Nr. 579/3, S. 43).

B.3.1. Das vorlegende Rechtsprechungsorgan legt vorliegend Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 in der Auslegung vor, dass diese Bestimmung es erlaube, die Folgen der vom Gerichtshof für nichtig erklärten Bestimmungen nur für eine bestimmte Zeit bezüglich einer Kategorie von Personen aufrechtzuerhalten, unter Ausschluss einer anderen Kategorie von Personen, obwohl sie sich im Lichte der mit der für nichtig erklärten Bestimmung verfolgten Zielsetzung sowie der vorerwähnten Sondergesetzesbestimmung in der gleichen Situation befinden.

Somit wird der Gerichtshof ersucht, die Sondergesetzesbestimmung unter Zugrundelegung dieser Auslegung zu prüfen.

B.3.2. Mit seiner ersten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vernehmen, ob Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 in der in B.3.1 erwähnten Auslegung gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 14 dieser Konvention verstößt.

B.4. Der Ministerrat führt an, dass die erste Vorabentscheidungsfrage unzulässig sei, da sie für die Lösung der Ausgangsstreitigkeit weder sachdienlich sei noch zur Zuständigkeit des Gerichtshof gehöre.

B.5.1. Der Streitfall vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan bezieht sich auf die Anfechtung von veranlagten Beträgen aufgrund der « *Fairness Tax* » im Rahmen der Gesellschaftssteuer (Artikel 219ter des Einkommensteuergesetzbuches 1992, nachstehend: EStGB 1992), die für die Steuerjahre 2015 und 2016 gegenüber einer belgischen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft festgesetzt wurden.

B.5.2. Die sogenannte « *Fairness Tax* » wurde ursprünglich eingeführt durch die Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 30. Juli 2013). Artikel 46 des Gesetzes vom

30. Juli 2013 fügte einen neuen Artikel 219^{ter} in das EStGB 1992 ein. Artikel 47 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 ergänzte Artikel 233 des EStGB 1992 um einen neuen Absatz 3.

Ab dem Steuerjahr 2014 werden belgische Gesellschaften und ausländische Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung aufgrund der Artikel 219^{ter} und 233 Absatz 3 des EStGB 1992 mit einer getrennten Steuer (der « *Fairness Tax* ») im Rahmen der Gesellschaftssteuer beziehungsweise der Steuer der Gebietsfremden belegt.

B.5.3. Artikel 219^{ter} des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 46 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, bestimmte:

« § 1. Für den Besteuerungszeitraum, in dem im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 1 bis 2^{bis} Dividenden ausgeschüttet werden, wird eine getrennte Steuer festgelegt, die gemäß den Bestimmungen der nachstehenden Paragraphen berechnet wird.

Diese getrennte Steuer ist unabhängig von und gegebenenfalls ergänzend zu anderen Steuern, die aufgrund anderer Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches oder gegebenenfalls in Anwendung besonderer Gesetzesbestimmungen geschuldet werden.

§ 2. Die Grundlage für diese getrennte Steuer bildet die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt.

§ 3. Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammen. Für die Anwendung dieser Verringerung wird die Entnahme aus den bereits besteuerten Rücklagen vorrangig auf die letzten gebildeten Rücklagen angerechnet.

Für das Steuerjahr 2014 können in demselben Steuerjahr ausgeschüttete Dividenden niemals als Entnahmen aus den in demselben Steuerjahr besteuerten Rücklagen gelten.

§ 4. Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen:

- einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und
- andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte.

§ 5. Die gemäß den vorhergehenden Paragraphen festgelegte Grundlage kann auf keine andere Weise begrenzt oder verringert werden.

§ 6. Die getrennte Steuer entspricht 5 Prozent der so berechneten Grundlage.

§ 7. Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, als kleine Gesellschaften gelten, unterliegen nicht der vorerwähnten Steuer ».

B.5.4. Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 47 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, bestimmte:

« Eine getrennte Steuer wird darüber hinaus gemäß den in Artikel 219^{ter} bestimmten Regeln festgelegt. In Bezug auf belgische Niederlassungen versteht man für die Anwendung dieser Regelung unter ‘ ausgeschütteten Dividenden ’ den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt ».

B.5.5. Die Artikel 46 und 47 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 wurden durch den Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 24/2018 vom 1. März 2018 (ECLI:BE:GHCC:2018:ARR.024) für nichtig erklärt. Folglich wurden die Artikel 219^{ter} und 233 Absatz 3 des EStGB 1992 für nichtig erklärt.

B.5.6. Der Gerichtshof hat in demselben Entscheid Nr. 24/2018 aufgrund von Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 ferner die Folgen der für nichtig erklärten Artikel 219^{ter} und 233 Absatz 3 des EStGB 1992 in Bezug auf die Steuerjahre 2014 bis 2018 aufrechterhalten, mit Ausnahme der Steuerveranlagungen zur Erhebung der « *Fairness Tax* » bei belgischen Gesellschaften innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 « über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung) » auf die Gewinne, die sie von ihren Tochtergesellschaften erhalten und ihrerseits ausgeschüttet haben, wodurch die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wurde.

B.5.7. Wie sich aus B.5.6 ergibt, hat der Gerichtshof mit seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 24/2018 im Wesentlichen alle Entscheidungen der Steuerverwaltung in Bezug auf Steuerpflichtige im Rahmen der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden für die Steuerjahre 2014 bis 2018, die ihre rechtliche Grundlage in den für nichtig erklärten « *Fairness Tax* »-Bestimmungen hatten und die vor der Veröffentlichung des

Nichtigkeitsentscheidungs am 28. Mai 2018 im *Belgischen Staatsblatt* erlassen wurden, endgültig aufrechterhalten, mit Ausnahme des in B.5.6 erwähnten Anwendungsbereichs des Unionsrechts.

B.6.1. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass das vorlegende Rechtssprechungsorgan der Ansicht ist, dass die Aufrechterhaltung der Folgen des für nichtig erklärten Artikels 233 Absatz 3 des EStGB 1992 (« *Fairness Tax* »), so wie vom Gerichtshof in seinem vorerwähnten Entscheid Nr.24/2018 entschieden worden sei, nicht auf belgische Niederlassungen von gebietsfremden Gesellschaften Anwendung finden könne, die der Steuer der Gebietsfremden unterlägen, da die Anwendung dieser Steuer auf diese Kategorie von Personen gegen Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union verstoße. Das vorlegende Rechtssprechungsorgan vergleicht diese Situation der Nichtanwendbarkeit mit der von Steuerpflichtigen im Rahmen der Gesellschaftssteuer, in Bezug auf die der für nichtig erklärte 219ter des EStGB 1992 (« *Fairness Tax* ») aufgrund der Aufrechterhaltung der Folgen dieser Bestimmung weiterhin anzuwenden sei.

Nach Auffassung des vorlegenden Rechtssprechungsorgans muss dem Gerichtshof angesichts dieses Behandlungsunterschieds eine Vorabentscheidungsfrage über einerseits Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 und andererseits Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 gestellt werden.

B.6.2. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass der Gerichtshof mit seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 24/2018 keinen Behandlungsunterschied in Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung zwischen einerseits Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuer der Gebietsfremden (Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992) und andererseits Steuerpflichtigen im Rahmen der Gesellschaftssteuer (Artikel 219ter des EStGB 1992) eingeführt hat. Der vom vorlegenden Rechtssprechungsorgan angesprochene Behandlungsunterschied ergibt sich aus den Folgen, die es aus diesem Entscheid ableitet, und nicht aus Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989.

B.6.3. Die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

B.7.1. Die zweite Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 219ter des EStGB 1992 für die Steuerjahre 2015 und 2016.

B.7.2. Obwohl das vorlegende Rechtsprechungsorgan Artikel 219^{ter} des EStGB 1992 scheinbar in einer bestimmten Auslegung vorlegt, möchte es mit seiner zweiten Vorabentscheidungsfrage im Wesentlichen wissen, ob diese Bestimmung angesichts der Aufrechterhaltungsentscheidung des Gerichtshofs in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 24/2018 gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 14 dieser Konvention verstoße, weil eine getrennte Steuer im Rahmen der « *Fairness Tax* » gegenüber Steuerpflichtigen festgelegt werden könne, die der Gesellschaftssteuer unterlägen, während diese getrennte Steuer nicht gegenüber Steuerpflichtigen festgelegt werden könne, die der Steuer der Gebietsfremden unterlägen.

B.8. Der Ministerrat führt an, dass die zweite Vorabentscheidungsfrage unzulässig sei, da sie sich auf eine für nichtig erklärte Bestimmung beziehe, wofür der Gerichtshof nicht zuständig sei.

B.9.1. Aufgrund von Artikel 142 Absatz 2 der Verfassung und Artikel 26 § 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 ist der Gerichtshof dazu befugt, im Wege der Vorabentscheidung über Fragen bezüglich der Verletzung der Regeln, die durch die Verfassung oder aufgrund der Verfassung für die Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten der Föderalbehörde, der Gemeinschaften und der Regionen festgelegt sind, der Artikel von Titel II (« Die Belgier und ihre Rechte ») und der Artikel 143 § 1, 170, 172 und 191 der Verfassung durch ein Gesetz, ein Dekret oder eine in Artikel 134 der Verfassung erwähnte Regel zu befinden.

B.9.2. Da der Gerichtshof Artikel 219^{ter} des EStGB 1992 mit seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 24/2018 für nichtig erklärt hat, ist diese Bestimmung rückwirkend aus dem Rechtsverkehr verschwunden, sodass davon ausgegangen wird, dass sie nie existiert hat.

Wenn der Gerichtshof im Wege einer allgemeinen Verfügung entscheidet, die Folgen einer für nichtig erklärten Bestimmung aufrechtzuerhalten, stellt der Nichtigkeitsentscheid des Gerichtshofs die rechtliche Grundlage für die Folgen dar, die die für nichtig erklärte Bestimmung bewirkt hat.

B.10. Aufgrund von Artikel 9 § 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof haben die vom Gerichtshof erlassenen Nichtigkeitsentscheide absolute materielle Rechtskraft vom Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* an. Die Nichtigserklärung hat übrigens Rückwirkung.

Die absolute materielle Rechtskraft erstreckt sich auch auf die etwaige Entscheidung des Gerichtshofs, die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen aufrechtzuerhalten (Kass., 2. Oktober 2018, ECLI:BE:CASS:2018:ARR.20181002.10).

Gemäß Artikel 116 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 ist ein Entscheid des Gerichtshofes « endgültig und nicht rechtsmittelfähig ».

Folglich stehen diese Bestimmungen dem entgegen, dass der Gerichtshof über eine Vorabentscheidungsfrage oder eine Klage entscheidet, mit der in Wirklichkeit versucht wird, dass der Gerichtshof seine frühere Entscheidung ändert.

B.11. Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist unzulässig.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

1. Die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.
2. Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist unzulässig.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. November 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Luc Lavrysen