

Rechtssache C-436/23

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 98 Abs. 1 der
Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

13. Juli 2023

Vorlegendes Gericht:

Hof van Beroep te Gent (Appellationshof Gent, Belgien)

Datum der Vorlageentscheidung:

13. Juni 2023

Berufungskläger:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (Föderaler
Öffentlicher Dienst Finanzen)

Berufungsbeklagte:

Volvo Group Belgium NV

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Dieses Vorabentscheidungsersuchen wird im Rahmen eines Rechtsstreits über eine Gesetzesregelung gestellt, mit der eine „Fairness Tax“ eingeführt wurde. Der Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof Belgiens) hat diese Regelung für nichtig erklärt, erhielt jedoch deren Wirkungen u. a. für die Steuerjahre 2015 und 2016 aufrecht, wodurch die Berufungsbeklagte die Fairness Tax für die betreffenden Steuerjahre zahlen musste. Die betreffenden Steuerbescheide wurden in der ersten Instanz für nichtig erklärt. Dagegen hat der Belgische Staat nunmehr Berufung eingelegt.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV stellt das vorlegende Gericht eine Frage über die Aufrechterhaltung der Wirkungen von Gesetzesbestimmungen, die eine Fairness Tax vorsehen, nach deren Nichtigerklärung durch den Grondwettelijk Hof. Ihm stellt sich insbesondere die

Frage, ob die Aufrechterhaltungsentscheidung des Grondwettelijk Hof gegen die in Art. 49 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn das vorlegende Gericht diese Entscheidung gegenüber gebietsfremden Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in Belgien unangewendet lässt, weil die fraglichen Bestimmungen mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar sind, wodurch diese Gesellschaften auf einmal günstiger behandelt werden als Tochtergesellschaften gebietsfremder Gesellschaften, die diese Fairness Tax weiterhin schulden.

Vorlagefrage

Ist Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der vor dem vorlegenden Gericht angefochtenen (die nämlich vom Grondwettelijk Hof für nichtig erklärt worden ist, deren Wirkungen jedoch unter Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit aufrechterhalten wurden, weshalb die aufrechterhaltene nationale Regelung in Bezug auf Gewinne unangewendet zu lassen ist, die durch Gesellschaften ausgeschüttet wurden, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind und über eine belgische Betriebsstätte verfügen) entgegensteht, wonach

- eine Steuer auf die Ausschüttung von Gewinnen zu zahlen ist, die nicht im endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis einer gebietsansässigen Gesellschaft enthalten sind, auf deren Geschäftspolitik eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft einen solchen Einfluss hat, dass sie ihre Tätigkeiten bestimmen kann,
- während diese Steuer auf solche Gewinne nicht zu zahlen wäre, wenn diese in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft ihre Tätigkeiten in Belgien durch eine Betriebsstätte/Zweigniederlassung ausüben würde?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

AEUV, Art. 49

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (Gesetz vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, BS [Belgisches Staatsblatt] vom 1. August 2013, im Folgenden: Gesetz vom 30. Juli 2013), Art. 43 bis 51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992, im Folgenden: WIB 92), Art. 219ter und Art. 233 Abs. 3

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, im Folgenden: Sondergesetz vom 6. Januar 1989), Art. 8 Abs. 3

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Durch die Art. 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 wurde das WIB 92 geändert. Hiermit wurde eine von der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden getrennte, als Fairness Tax bezeichnete Steuer eingeführt, der sowohl gebietsansässige als auch gebietsfremde Gesellschaften unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht im endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind. Der Zweck der Fairness Tax besteht darin, den Gewinn zu besteuern, der durch Unternehmen ausgeschüttet wird, ohne dabei der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der Gebietsfremden zu unterliegen.
- 2 Am 31. Januar 2014 wurde beim Grondwettelijk Hof eine Nichtigkeitsklage gegen die betreffenden Artikel des Gesetzes vom 30. Juli 2013 erhoben. Dieser legte dem Gerichtshof in diesem Rahmen Fragen zur Vorabentscheidung vor, was zu dem Urteil vom 17. Mai 2017 (C-68/15, X, EU:C:2017:379) führte, in dem der Gerichtshof u. a. entschied, dass das nationale Gericht prüfen muss, ob die Art und Weise der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Fairness Tax tatsächlich zur Folge hat, dass die gebietsfremde Gesellschaft weniger günstig behandelt wird als eine gebietsansässige Gesellschaft, und gegebenenfalls einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit annehmen muss.
- 3 Mit Urteil vom 1. März 2018 erklärte der Grondwettelijk Hof die Gesetzesregelung zur Fairness Tax für nichtig, erhielt aber im Wesentlichen die Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen für die Steuerjahre 2014 bis 2018 aufrecht. Art. 8 Abs. 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 gibt dem Grondwettelijk Hof die Möglichkeit, den Umfang der Aufrechterhaltung der Wirkungen für nichtig erklärter Bestimmungen im Wege einer allgemeinen Verfügung selbst zu regeln. Er verfügt über diese Möglichkeit, um angesichts des Grundsatzes der Rechtssicherheit die Erga-omnes- und Ex-tunc-Wirkung abzumildern.
- 4 Die Berufungsbeklagte des Ausgangsverfahrens musste für die Steuerjahre 2015 und 2016 im Rahmen der Gesellschaftssteuer u. a. die Fairness Tax zahlen. Dagegen legte sie einen Rechtsbehelf ein.
- 5 Der Berufungskläger wies die Rechtsbehelfe vor dem Hintergrund der Aufrechterhaltungsentscheidung des Grondwettelijk Hof als unbegründet zurück.
- 6 Daraufhin erhob die Berufungsbeklagte des Ausgangsverfahrens Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Gericht Erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent), die die betreffenden Bescheide zur Gesellschaftssteuer für die Steuerjahre 2015 und 2016 für nichtig erklärte.
- 7 Die Rechtbank war insbesondere der Ansicht, dass die Aufrechterhaltungsentscheidung des Grondwettelijk Hof die Niederlassungsfreiheit verletze. Aus dem Urteil des Gerichtshofs vom 17. Mai 2017 ergebe sich nämlich, dass Art. 233 Abs. 3 WIB 92 – wonach belgische

Niederlassungen gebietsfremder Gesellschaften grundsätzlich der Fairness Tax unterliegen, auch wenn die Gewinne der belgischen Niederlassung nicht Bestandteil der durch die gebietsfremden Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden sind – gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße, da gebietsfremde Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung dadurch weniger günstig behandelt würden als gebietsansässige Gesellschaften. Dieser Artikel sei daher gegenüber gebietsfremden Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung unangewendet zu lassen, was wiederum zur Folge habe, dass diese Gesellschaften günstiger behandelt würden als gebietsansässige Gesellschaften, einschließlich Tochtergesellschaften gebietsfremder Gesellschaften wie der Berufungsbeklagten des Ausgangsverfahrens, da die Fairness Tax nur in Bezug auf gebietsansässige Gesellschaften aufrechterhalten werde.

- 8 Der Berufungskläger des Ausgangsverfahrens hat Berufung beim vorliegenden Gericht eingelegt, das entschieden hat, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 9 Der **Berufungskläger** macht geltend, dass ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nicht festgestellt werden könne, da nicht deutlich sei, wie die Besteuerungsgrundlage für belgische Niederlassungen ermittelt werden müsse, so dass nicht festgestellt werden könne, ob diese Ermittlungsweise womöglich weniger günstig sei als im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für belgische Gesellschaften. Selbst wenn eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit festgestellt werden sollte, liege weder ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz noch gegen die Niederlassungsfreiheit vor, da sich belgische Betriebsstätten und belgische Tochtergesellschaften in verschiedenen Situationen befänden. Darüber hinaus sei eine Beschränkung auch durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.
- 10 Nach Auffassung des Berufungsklägers hätte sich das erstinstanzliche Gericht mithin an die Aufrechterhaltungsentscheidung halten müssen.
- 11 Der Berufungskläger bringt außerdem vor, dass die Gesetzesbestimmungen zur Einführung der Fairness Tax auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht geprüft werden könnten, jedoch nicht die Aufrechterhaltungsentscheidung des Grondwettelijk Hof.
- 12 Die **Berufungsbeklagte** macht geltend, dass ein Verstoß gegen die in Art. 49 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit gegeben sei. Angesichts der Entscheidung des Grondwettelijk Hof, die Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen für die Steuerjahre 2014 bis 2018 aufrechtzuerhalten, und des Umstands, dass Art. 233 Abs. 3 WIB 92 wegen Verletzung der Niederlassungsfreiheit gegenüber gebietsfremden Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in Belgien unangewendet zu lassen sei, gelte die Fairness Tax für gebietsansässige Gesellschaften (einschließlich Tochtergesellschaften

gebietsfremder Gesellschaften wie der Berufungsbeklagten), jedoch nicht für belgische Niederlassungen gebietsfremder Gesellschaften. Das führe dazu, dass die Muttergesellschaft, die die Rechtsform (Zweigniederlassung, Tochtergesellschaft oder Agentur) für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in Belgien auf der Grundlage der Niederlassungsfreiheit normalerweise frei wählen könne, in dieser Wahl in unzulässiger Weise beschränkt sei. Dies sei nicht gerechtfertigt, wobei sich beide Kategorien juristischer Personen im Licht des Ziels der Fairness Tax in der gleichen Situation befänden.

- 13 Eine solche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sei auch nicht verhältnismäßig, da sie auf Art. 8 Abs. 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 beruhe, der es dem Grondwettelijk Hof ermögliche, die Rechtsuchenden von der Aufrechterhaltungsentscheidung auszuschließen, die rechtzeitig einen Rechtsbehelf eingelegt hätten, wie die Berufungsbeklagte des Ausgangsverfahrens, und unvorhersehbar sei, ob der Grondwettelijk Hof diese Möglichkeit anwenden werde (was er vorliegend nicht gemacht habe), wodurch der Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt werde.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 14 Das vorliegende Gericht schließt sich der Ansicht des erstinstanzlichen Gerichts in dem Sinne an, dass Art. 233 Abs. 3 WIB 92 zur Folge hat, dass eine gebietsfremde Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in Belgien durch die Aufrechterhaltungsentscheidung des Grondwettelijk Hof weniger günstig behandelt wird als eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich einer Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft wie der Berufungsbeklagten des Ausgangsverfahrens, und dass diese Bestimmung folglich eine Beschränkung der in Art. 49 AEUV verankerten Niederlassungsfreiheit darstellt. Bei belgischen Niederlassungen gebietsfremder Gesellschaften ist die Besteuerungsgrundlage der Fairness Tax nämlich an die Ausschüttung einer fiktiven Dividende gekoppelt, die in dem Teil der von der gebietsfremden Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden besteht, der dem Anteil ihrer belgischen Niederlassung am Gesamtergebnis der gebietsfremden Gesellschaft entspricht. Dies hat zur Folge, dass die Niederlassung der Fairness Tax unterliegt, selbst wenn die Dividenden der gebietsfremden Gesellschaft keine Gewinne der belgischen Niederlassung zum Inhalt haben, die in die belgische Steuerhoheit fallen. Die Besteuerungsgrundlage der Fairness Tax wird bei einer gebietsansässigen Gesellschaft demgegenüber immer durch das belgische steuerpflichtige Ergebnis bestimmt.
- 15 Diese Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bezieht sich nicht auf objektiv nicht vergleichbare Situationen und kann auch nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Sie muss daher für nicht anwendbar erklärt werden.

- 16 Da die Fairness Tax aufgrund der Aufrechterhaltungsentscheidung und des Umstands, dass Art. 233 Abs. 3 WIB 92 gegenüber belgischen Niederlassungen gebietsfremder Gesellschaften unangewendet gelassen wird, auf Tochtergesellschaften gebietsfremder Gesellschaften Anwendung findet, jedoch nicht auf Betriebsstätten dieser Gesellschaften, stellt sich dem vorlegenden Gericht die Frage, ob dies einen Verstoß gegen Art. 49 AEUV darstellt.

ARBEITSDOKUMENT