

Geschäftsverzeichnismr. 969
Urteil Nr. 37/97 vom 8. Juli 1997

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigklärung der Artikel 11, 12 und 28 Absatz 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, erhoben von der Banque Dewaay AG und der Dewaay, Servais et Cie AG.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern P. Martens, J. Delruelle, E. Cerexhe, H. Coremans und A. Arts, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 18. Juni 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 19. Juni 1996 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Banque Dewaay AG, mit Gesellschaftssitz in 1000 Brüssel, boulevard Anspach 1, Bk. 39, und die Dewaay, Servais et Cie AG, mit Gesellschaftssitz in 1000 Brüssel, boulevard Anspach 1, Bk. 10, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 11, 12 und 28 Absatz 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. Dezember 1995.

II. *Verfahren*

Durch Anordnung vom 19. Juni 1996 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 12. August 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 13. August 1996.

Der Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, hat mit am 27. September 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 9. Oktober 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die klagenden Parteien haben mit am 5. November 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 26. November 1996 und 29. Mai 1997 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 18. Juni 1997 bzw. 18. Dezember 1997 verlängert.

Durch Anordnung vom 25. März 1997 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 17. April 1997 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 26. März 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. April 1997

- erschienen
- . RA M. Baltus, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien,
- . B. Druart und P. Goblet, Beamte beim Finanzministerium, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter J. Delruelle und A. Arts Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. *Gegenstand der angefochtenen Bestimmungen*

Artikel 198 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ist Teil von Titel III (Körperschaftsteuer), Kapitel II (Steuerbemessungsgrundlage), Abschnitt IV (Festsetzung des Nettoeinkommens), Unterabschnitt I (berufliche Aufwendungen) dieses Gesetzbuches. Er bestimmt die Aufwendungen, die nicht als berufliche Aufwendungen gelten.

Artikel 11 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 über soziale, finanzielle und verschiedene Bestimmungen fügt diesem Artikel 198 eine Ziffer 10° hinzu:

« 10° unbeschadet der Anwendung von Artikel 55, die Zinsen bis zum Betrag der kraft der Artikel 202 bis 204 abzugsfähigen Dividenden, die eine Gesellschaft aus Aktien oder Geschäftsanteilen bezogen hat, die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr im Besitze dieser Gesellschaft geblieben sind. »

In diesem Artikel wird folgendes präzisiert: « Absatz 1 10° gilt allerdings weder für Aktien oder Geschäftsanteile an verbundenen Gesellschaften oder an Gesellschaften, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, auch wenn sie den Charakter von Geldanlagen aufweisen, noch für die anderen Aktien oder Geschäftsanteile, die unter den Finanzanlagen aufgeführt sind ».

Artikel 12 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 bestimmt folgendes:

« In Artikel 205 § 2 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch Artikel 20 des Gesetzes vom 28. Juli 1992, wird die Wortfolge 'Artikel 198 1° bis 3° und 7° ' durch die Wortfolge 'Artikel 198 Absatz 1 1° bis 3°, 7° und 10° ' ersetzt. »

Die Artikel 202 bis 205 bestimmen die Bedingungen, unter denen Gewinne wie Dividenden abzugsfähig sind.

Artikel 28 Absatz 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 bestimmt, daß die Artikel 11 und 12 mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1996 in Kraft treten.

IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

Klageschrift

A.1. Das Interesse der klagenden Parteien an der Klageerhebung liege darin begründet, daß die erste ein Bankuntemehmen sei und im Jahre 1995 Dividenden bezogen habe, die von der beanstandeten Maßnahme betroffen seien, und die zweite jedes Jahr Dividenden in Höhe von mehreren Millionen Franken aus einem Aktienportefeuille im Rahmen ihrer Arbitrage Tätigkeit mit ausländischen Aktien sowie « market making » mit Optionen beziehe.

Die beanstandete Maßnahme beeinflusse also unmittelbar ihre Tätigkeit und betreffe sie ebenfalls unmittelbar insofern, als dadurch die dynamische Verwaltung des Aktienportefeuilles ihrer körperschaftsteuerpflichtigen Kunden bestraft werde.

A.2. Ein erster Klagegrund geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 172 der Verfassung aus, « indem [Artikel 11 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995] den Abzug von Zinsen gewerbsmäßiger Art nach Maßgabe gewisser vom Steuerschuldner erhaltener Dividenden untersagt, wohingegen das Recht auf Abzug von Zinsen gewerbsmäßiger Art im Prinzip allen Steuerschuldnern, die solche Zinsen bezahlen, zuerkannt ist und wohingegen die angefochtene Bestimmung gewissen Steuerpflichtigen dieses Recht auf Abzug versagt, ohne daß es dafür eine objektive und angemessene Rechtfertigung im Verhältnis zu Zweck und Folgen der betreffenden Maßnahme gibt ».

Die Parteien rufen die Grundlinien der gesetzlichen Regelung in Erinnerung und erörtern das System der endgültig besteuerten Einkünfte, die Regelung der Zinsen und die durch die angefochtenen Bestimmungen eingeführte Regelung. Sie gelangen zu der Schlußfolgerung, daß die Zielsetzung, die der Gesetzgeber bei der Verabschiedung der angefochtenen Bestimmungen verfolgt habe, darin bestehe, Gesellschaften zu erfassen, in denen ein ausschließlich steuerliches Ziel verfolgt werde und der wirkliche Wille, Aktionär zu werden, nicht vorhanden sei. Es gebe keinen Zusammenhang zwischen der verfolgten Zielsetzung und den eingesetzten Mitteln, da die ergriffene Maßnahme so aufgefaßt worden sei, daß sie nicht die ins Auge gefaßten Gesellschaften betreffe, sondern auf ungerechtfertigte Art und Weise bestimmten Steuerschuldnern das einem jeden Unternehmen zuerkannte Recht, die von ihm bezahlten gewerbsmäßigen Zinsen in Abzug zu bringen, versage.

Die angefochtene Maßnahme tue zwei logischen Regeln Abbruch. Die Möglichkeit, vom rechnungsmäßigen Gewinn der Gesellschaften die darin enthaltenen endgültig besteuerten Einkünfte abzuziehen, sei keineswegs eine Gunst, sondern eine Notwendigkeit, weil die Steuererhebung sonst einer Beschlagnahme gleichkäme; die Abzugsfähigkeit der Zinsen sei notwendig, damit der Bruttogewinn nicht im Widerspruch zu einem Grundprinzip der Einkommensteuern besteuert werde. Daraus ergebe sich, daß ein Verbot, Zinsen in Höhe der endgültig besteuerten Einkünfte in Abzug zu bringen, welches nicht vom Bestehen irgendeines Zusammenhangs zwischen diesen Zinsen und den endgültig besteuerten Einkünften abhängt, ungerechtfertigt sei. Die klagenden Parteien legen zur Unterstützung ihres Vorbringens Zahlenangaben vor. Sie nehmen außerdem Bezug auf eine Studie von Professor Kleynen (« Les heurs et malheurs du principe 'non bis in idem' », *J.D.F.*, 1996, SS. 5 bis 41).

A.3. Ein zweiter, hilfsweise vorgebrachter Nichtigkeitsklagegrund geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 172 der Verfassung durch Artikel 28 Absatz 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 aus, « indem diese Bestimmung Artikel 11 desselben Gesetzes mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1996 anwendbar macht, d.h. für von den Steuerschuldnern im Jahre 1995 vor der Veröffentlichung des Gesetzes getätigte Geschäfte, wohingegen das Gesetz somit auf diskriminierende Weise, entgegen der Gleichheit der Bürger, jene Steuerschuldner betrifft, die in Unkenntnis über die Absichten der Regierung vollkommen legale Geschäfte im Rahmen ihres Finanzgebarens getätigt haben, ohne - wegen der Rückwirkung des Gesetzes - in der Lage zu sein, diese Geschäfte so zu organisieren, daß die durch den neuen Gesetzestext vorgesehene Sanktion nicht auf sie anwendbar wäre ».

Auch wenn der Hof Artikel 11 des Gesetzes für verfassungsmäßig halten sollte, sei es unvertretbar, ihn auf vor der Veröffentlichung dieses Gesetzes getätigte Geschäfte anzuwenden. Daraus ergebe sich eine Diskriminierung unter den Gesellschaften je nach den Modalitäten der von ihnen im Jahre 1995 gesetzmäßig getätigten Geschäfte. Seit der Veröffentlichung des Gesetzes könnten die betroffenen Gesellschaften die nötigen

Schritte unternehmen, um nicht in den Anwendungsbereich des Gesetzes zu fallen, was vor diesem Zeitpunkt nicht möglich gewesen sei.

Eine weitere Anomalie liege darin, daß Gesellschaften, die ihre Geschäftsbücher vor dem 31. Dezember 1995 abgeschlossen hätten, der Rückwirkung entgehen würden, wohingegen jene Gesellschaften, die ihre Geschäftsbücher zum 31. Dezember 1995 abgeschlossen hätten, dieser Rückwirkung unterliegen würden, und zwar für die gleichen, im Jahre 1995 getätigten Geschäfte.

Um die Darlegung der Klagegründe zu ergänzen und in technischer Hinsicht zu erläutern, führen die klagenden Parteien die bereits genannte Studie von Professor Kleynen an.

Schriftsatz des Ministerrats

A.4. An erster Stelle sei die Rechtsprechung des Hofes bezüglich der Gleichheitsvorschrift, insbesondere in steuerlichen Angelegenheiten, in Erinnerung zu rufen.

Hinsichtlich des angefochtenen Gesetzes seien die ersten sechs in der Studie von Professor Kleynen angesprochenen Diskriminierungen, auf die sich die klagenden Parteien zur Unterstützung ihrer Klage berufen würden, nicht so beschaffen, daß sie als Grundlage für die Nichtigerklärung der angefochtenen Rechtsnorm herangezogen werden könnten. « Eben aus dem Wortlaut dieser Studie geht hervor, daß die besagten Diskriminierungen auf den Grundsatz zurückzuführen sind, dem zufolge Steuerpflichtige, die sich in objektiv unterschiedlichen Situationen befinden, nicht ohne Rechtfertigung einer Gleichbehandlung unterzogen werden können [...], d.h. daß diese Diskriminierungen im Widerspruch zu Artikel 11 der Verfassung stünden, dessen Verletzung die klagenden Parteien keineswegs geltend machen. »

Dies gelte auch für die weitere in der Klageschrift geäußerte Kritik.

Hauptsächlich sei also die Klageschrift, in der ausschließlich ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 172 der Verfassung, nicht aber gegen deren Artikel 11 geltend gemacht werde, abzuweisen.

A.5. Hilfsweise sei der Zusammenhang zwischen der verfolgten Zielsetzung und den eingesetzten Mitteln zu prüfen. Diese Zielsetzung gehe aus den im Schriftsatz auszugsweise wiedergegebenen Vorarbeiten hervor.

A.6. Bei der ersten von der klagenden Partei angeführten Diskriminierung handele es sich darum, daß beanstandet werde, daß von der angefochtenen Bestimmung zahlreiche Steuerschuldner betroffen seien, denen weder Steuerhinterziehung noch Machenschaften vorgeworfen werden könnten, die aber nur ihre Interessen, insbesondere ihre finanziellen, normal wahrgenommen hätten.

An erster Stelle sei in diesem Zusammenhang hervorzuheben, daß das von den klagenden Parteien angeführte Beispiel vereinfachend sei und dazu beitrage, den Hof hinsichtlich der konkreten Anwendung der Bestimmung in die Irre zu führen. Zur Unterstützung seiner Rechtsauffassung beruft sich der Ministerrat auf Statistiken des Finanzministeriums, aus denen hervorgehen soll, daß der Abzug der endgültig besteuerten Einkünfte weiterhin eine Angelegenheit für Eingeweihte sei. Diese Statistiken könnten dem Hof zur Kenntnis gebracht werden, falls er es wünsche.

A.7. Die zweite von den klagenden Parteien geltend gemachte Diskriminierung laufe auf die Behauptung hinaus, es sei diskriminierend, Gesellschaften, die betrügerische Absichten hätten, und solche, die eine dynamische Verwaltung ihres Portefeuilles bezwecken würden, gleicherweise zu behandeln.

Es sei darauf hinzuweisen, daß die beanstandete Maßnahme zwar im Rahmen des von der Regierung geführten Kampfes gegen die Steuerhinterziehung ergangen sei, aber nichtsdestoweniger aus den Vorarbeiten hervorgehe, daß sie darauf abziele, die mißbräuchliche Nutzung des Systems der endgültig besteuerten Einkünfte zu bekämpfen und den Gesellschaften die Möglichkeit des doppelten Steuerabzugs zu entziehen.

Außerdem seien die beiden Kategorien von Gesellschaften, die die Klägerinnen unterscheiden würden, keineswegs homogen, insofern sie nicht klar voneinander abgegrenzt seien. Es gehe also nicht um Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in grundverschiedenen Situationen befänden und nicht Gegenstand einer Gleichbehandlung sein sollten.

A.8. Die dritte von der klagenden Partei geltend gemachte Diskriminierung ergäbe sich aus der Gleichbehandlung von Gesellschaften, die den provisorischen Erwerb von Aktien oder Geschäftsanteilen mit einem Darlehen finanziert hätten, und Gesellschaften, die einen solchen Erwerb aus Eigenmitteln finanziert, aber im Rahmen ihres Betriebs Finanzlasten hätten.

Es sei einzuwenden, daß die Finanzierung des betreffenden Geschäfts aus Eigenmitteln eigentlich an sich nicht so beschaffen sei, daß die mißbräuchliche Ausnutzung des Systems der endgültig besteuerten Einkünfte, der der Gesetzgeber ein Ende bereiten wolle, dadurch ausgeschlossen werde. Der Finanzierungsbedarf werde sich nämlich auf andere Geschäfte verlagern, für die diese Eigenmittel nicht verfügbar seien, und außerdem verhindere das Prinzip der Gesamtheit des Jahresabschlusses, daß ein Zusammenhang zwischen der Finanzierung eines Geschäfts und der erworbenen Sache festgestellt werde. Es handele sich also genausowenig um eine Kategorie von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in einer grundverschiedenen Situation befänden.

« Auf jeden Fall geht aus den Vorarbeiten zur angefochtenen Maßnahme hervor, daß der Gesetzgeber die konkreten Schwierigkeiten im Bereich der Beweisführung berücksichtigt hat und daß er sich in diesem Zusammenhang dafür entschieden hat, ' die Beweislast auf den Nutzen des Geschäfts für den Steuerpflichtigen zu beziehen '. »

Aus einer Analyse der Vorarbeiten gehe hervor, daß der Gesetzgeber ein Kriterium (Interesse der Gruppe) berücksichtigt habe, anhand dessen festgestellt werden könne, daß dem Erwerb von Aktien oder Geschäftsanteilen wirtschaftliche Beweggründe zugrunde gelegen hätten und der einzige damit verfolgte Zweck nicht steuerlicher Art gewesen sei. Es gebe also keine offensichtliche Unverhältnismäßigkeit zwischen der beanstandeten Maßnahme und den Zielsetzungen des Gesetzgebers.

A.9. Eine vierte Diskriminierung ergäbe sich daraus, daß Gesellschaften, die nach erfolgtem Erwerb ihrer Effekten und Bezug der Dividenden diese Effekten bald wieder verkauft hätten, einerseits und Gesellschaften, die vor der Abtrennung des Kupons die Effekten verkauft hätten, die sie mehr als ein Jahr zuvor nach erfolgter Abtrennung des vorigen Kupons erworben hätten, andererseits unterschiedlich behandelt würden.

Es sei hervorzuheben, daß Gesellschaften der zweitgenannten Kategorie keine Dividenden und somit keine endgültig besteuerten Einkünfte bezögen, weshalb sie nicht von der angefochtenen Maßnahme betroffen seien. Aus der Rechtsprechung des Hofes gehe hervor, daß ein Nichtigkeitsklagegrund zurückgewiesen werde, wenn der Behandlungsunterschied nicht auf die angefochtenen Bestimmungen zurückzuführen sei, sondern das Ergebnis unterschiedlicher Verhaltensweisen zweier Kategorien von Personen darstelle.

« Im Rahmen einer umfassenden Prüfung der verschiedenen steuerlichen Regelungen, die für die Übertragung von Aktien oder Geschäftsanteilen gelten, ist übrigens festzustellen, daß die beiden Kategorien von Gesellschaften, die von den Klägerinnen aufgrund der getätigten Geschäfte unterschieden werden, sich nicht in ausreichend vergleichbaren Situationen befinden [...]. »

« Wenn eine Gesellschaft den Erwerb von Aktien kurz nach der Zahlbarstellung der Dividende mit einem Darlehen finanziert und die Effekten ein Jahr später nach der nächsten Kuponeinlösung zum Festpreis wieder verkauft, wird sie einen doppelten Abzug in der Form von endgültig besteuerten Einkünften und Zinsen genießen - wenn die Voraussetzung des mindestens einjährigen Besitzes der Effekten erfüllt ist -, so daß bei einer nahezu ähnlichen Dauer des Besitzes derjenige, der Dividenden erhält, keine Diskriminierung erfährt gegenüber demjenigen, der einen Mehrwert erzielt, wobei die im jeweiligen Fall geltenden steuerlichen Regelungen selbstverständlich weiterhin auf der Art der Einkünfte (Dividende oder Mehrwert) beruhen. »

A.10. Eine fünfte Diskriminierung ergäbe sich daraus, daß die Maßnahme diskriminierend wäre, da sie nicht

auf Anlagen anwendbar wäre, die sich auf einen Zeitraum von mindestens einem Jahr bezögen, wohingegen paradoxerweise gemäß dem Schema, auf das in der Begründungsschrift Bezug genommen werde, nur durch diese Anlagen die Übernahme von mit endgültig besteuerten Einkünften gleichwertigen Zinsen möglich wäre.

Auf diese Rechtsauffassung müsse geantwortet werden, daß die aus den Vorarbeiten ersichtliche Zielsetzung des Gesetzgebers darin bestehe, den wirklichen Aktionären die für die Dividenden spezifische Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte wiederzugeben, wobei davon ausgegangen werde, daß ein Aktionär nicht nur bemüht sei, Dividenden zu erhalten, sondern auch daß er bestimmte Rechte erhalte, deren eventuelle Ausübung voraussetze, daß die Effekten sich während einer bestimmten Zeit in seinem Besitz befänden.

Das berücksichtigte Kriterium der Zeitdauer beweise, daß die wirkliche Absicht der Regierung darin bestanden habe, nur jene Steuerpflichtigen zu treffen, die das System mißbrauchen würden. Es seien des weiteren die Begrenzungen der vom Hof durchgeführten Prüfung in Erinnerung zu rufen. Der Hof könne eine Maßnahme nämlich nicht rügen, wenn es sich herausstelle, daß die ihr zugrunde liegenden Erwägungen nicht auf einer offensichtlich unangemessenen Beurteilung beruhen würden, und wenn es sich zeige, daß die beanstandeten Mißbräuche tatsächlich durch die ergriffene Maßnahme vermieden werden könnten.

Die klagenden Parteien würden sich außerdem irren, wenn sie der Ansicht wären, daß nur durch Anlagen, die sich auf einen Zeitraum von mindestens einem Jahr bezögen, die Übernahme von mit endgültig besteuerten Einkünften gleichwertigen Zinsen möglich sei.

A.11. Eine sechste Diskriminierung ergäbe sich daraus, daß die Maßnahme nur auf bestimmte Geldanlagen, mit Ausnahme derjenigen, die ein Beteiligungsverhältnis bezwecken würden, anwendbar sei.

Dem sei entgegenzuhalten, daß die berücksichtigten Unterscheidungskriterien auf Verordnungsbestimmungen bezüglich der Buchhaltung zurückzuführen seien (siehe Rubrik IV des Bilanzmusters in der Anlage zum königlichen Erlaß vom 8. Oktober 1976 über den Jahresabschluß der Unternehmen, sowie die Beschreibung der Rubriken dieses Musters in Abschnitt 3 der besagten Anlage), wobei allerdings den betreffenden Gesellschaften die Möglichkeit geboten werde, unter Beweis zu stellen, daß es sich tatsächlich um Aktien verbundener Gesellschaften handele oder daß ein Beteiligungsverhältnis vorhanden sei.

« Soweit die Zweckmäßigkeit der Unterscheidungskriterien und die mit der Durchführung einhergehenden Verwaltungskosten berücksichtigt werden müssen, damit beurteilt werden kann, ob diese Kriterien in angemessener Weise gerechtfertigt werden können [...], ist anzunehmen, daß der vom Gesetzgeber gemachte Unterschied adäquat ist, da einerseits eine echte Geldanlage an sich nicht geeignet ist, mit einem Darlehen finanziert zu werden und es andererseits genügt zu vermeiden, zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung Effekten zu besitzen. »

A.12. Eine siebte Diskriminierung ergäbe sich daraus, daß Artikel 11 insofern, als er nicht anwendbar sei auf Gesellschaften, die Dividenden erhalten hätten, welche nicht als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig seien, in bestimmten Fällen (ausgleichsfähiger Verlust) zu einer schwereren Besteuerung für Gesellschaften führen könne, die Dividenden erhalten hätten, welche als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig seien, aber wegen einer unzureichenden Abzugsgrundlage nicht tatsächlich in Abzug gebracht worden seien.

Dieser Rechtsauffassung sei entgegenzuhalten, daß die ins Auge gefaßte Sachlage eine typische Situation sei, die gemäß dem am 4. Juli 1991 vom Hof verkündeten Urteil Nr. 20/91 gelöst werden solle. Die zwei Kategorien von Situationen - Gesellschaften, die nicht abzugsfähige endgültig besteuerte Einkünfte erhalten, und solche, die abzugsfähige endgültig besteuerte Einkünfte erhalten - seien angesichts der angefochtenen Maßnahme nicht ausreichend vergleichbar.

Außerdem könne man sich zur Rechtfertigung der beanstandeten Maßnahme erneut auf die Statistiken berufen. Schließlich sei auch die Rechtsprechung des Hofes in bezug auf die Begrenzungen seiner Nachprüfung in Erinnerung zu rufen.

A.13. Hinsichtlich des zweiten, hilfsweise vorgebrachten Klagegrunds wird das Urteil des Kassationshofes vom 5. Mai 1970 in Erinnerung gerufen. Darin sei entschieden worden, daß « es vom Gesichtspunkt des Steuergesetzes aus vor dem Abschluß des Veranlagungsjahres keinen endgültig erworbenen Zustand gibt ». Auch sei das Urteil des Schiedshofes Nr. 88/93 vom 22. Dezember 1993 bezüglich der üblichen Auswirkung einer jeden gesetzgeberischen Bestimmung in Erinnerung zu rufen.

Daraus werde ersichtlich, daß - trotz des Grundsatzes der Rechtssicherheit - Artikel 11 des angefochtenen Gesetzes auf natürliche und unveränderliche Art und Weise dazu berufen sei, auf die Rechtsfolgen vorher getätigter Geschäfte angewandt zu werden, wobei allerdings hervorzuheben sei, daß kraft Artikel 28 Absatz 1 desselben Gesetzes die vorher getätigten Geschäfte, deren Folgen der neuen Bestimmung unterlägen, nur die Geschäfte des Veranlagungsjahres 1996 seien.

Außerdem ergebe sich der Behandlungsunterschied zwischen den Gesellschaften, die ihr Geschäftsjahr zum 31. Dezember 1995 abschließen würden, und denjenigen, die es einen Tag früher abschließen würden, nicht aus der angefochtenen Bestimmung, sondern aus dem Zusammenhang der verschiedenen Entscheidungen der jeweiligen Behörden, aus Artikel 360 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, aus den Artikeln 200 und 202 des königlichen Erlasses zur Durchführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und aus dem Beschluß des satzungsmäßig vorgesehenen Organs der Gesellschaft zur Festlegung des Abschlußdatums des Geschäftsjahres.

Aus all diesen Gründen sei die Klage zurückzuweisen.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien

Hinsichtlich der Zulässigkeit der Klagegründe

A.14. Hinsichtlich der Zulässigkeit jener Klagegründe, in denen nicht die Verletzung von Artikel 11 der Verfassung vorgebracht werde, seien vier Bemerkungen zu äußern.

An erster Stelle habe der Rechtsuchende dem Richter nur den Sachverhalt und den geltend gemachten Anspruch darzulegen; es sei eben der Richter selbst, der die zur Anwendung zu bringenden Rechtsregeln suche.

Außerdem sei tatsächlich gegen die Artikel 10 und 172 der Verfassung verstoßen worden. Der Beschwerdegrund der klagenden Parteien bestehe nämlich darin, vorzubringen, daß alle Bürger das Recht hätten, ihre beruflichen Aufwendungen in Abzug zu bringen, außer denjenigen, auf die die angefochtene Bestimmung anwendbar sei, ohne daß es für diesen Unterschied eine objektive und angemessene Rechtfertigung gebe.

Artikel 11 der Verfassung betreffe seinerseits im wesentlichen die in den Artikeln 12 bis 32 der Verfassung aufgeführten Rechte und Freiheiten, wobei diese Rechte nicht von der Klägerinnen geltend gemacht würden.

Schließlich sei der vom Ministerrat gemachten Analyse der Unterschiede nicht beizupflichten. « Letztendlich bilden die in der Klageschrift sowie in der Studie von Herrn Kleynen beschriebenen Behandlungsunterschiede, die nicht gerechtfertigt werden können, [...] wie ein unteilbares Ganzes, so daß die angefochtene Bestimmung völlig inkohärent ist, und zwar in dem Sinne, daß sie anwendbar ist, wenn die neue Maßnahme nicht gerechtfertigt ist, und daß sie nicht anwendbar ist, wenn diese Maßnahme gerechtfertigt werden könnte. »

Zur Hauptsache

A.15. Zur Hauptsache sei an erster Stelle die These zu kritisieren, die angeblich aus der Gesamtheit des Schriftsatzes des Ministerrats hervorgehe und der zufolge die im Rahmen einer dynamischen Finanzgebarung der Unternehmen getätigten Geschäfte, insbesondere die kurzfristigen Geldanlagen in Aktien, tadelnswerte, ja sogar verdächtige Spekulationsgeschäfte wären, weshalb es unberechtigt wäre, sich den betreffenden Maßnahmen zu widersetzen. Solche Geschäfte erfordere - so die klagenden Parteien - im Gegenteil eine moderne Technik. In diesem Zusammenhang wird ein Beitrag von Professor Bihain in der « Revue générale de fiscalité » (Juni-Juli 1996, S. 162) angeführt.

Die erhobenen Verfassungswidrigkeitsbeschwerden würden übrigens ein unteilbares Ganzes bilden, und insgesamt würden sie es möglich machen, zu der Schlußfolgerung zu gelangen, daß die angefochtene Maßnahme völlig inkohärente Folgen nach sich ziehe.

A.16. Hinsichtlich der Gesamtheit der Beschwerdegründe werden mehrere allgemeine Überlegungen angestellt. Die vom Ministerrat vertretene Rechtsauffassung mißachte an erster Stelle auf absolute Art und Weise die finanziellen, buchhaltungsmäßigen und steuerlichen Folgen der Kuponeinlösung.

Der Ministerrat verliere außerdem aus den Augen, daß der Verkauf vor der Kuponeinlösung das Erzielen eines zu 100 Prozent abzugsfähigen Mehrwertes ermögliche, wohingegen der Verkauf nach der Kuponeinlösung den Abzug von endgültig besteuerten Einkünften ermögliche, die nur in Höhe von maximal 95 Prozent abzugsfähig seien.

Ein weiterer im Schriftsatz enthaltener Irrtum betreffe die Schlüsse, die darin aus den Statistiken gezogen würden, aus denen ein Anstieg des Gesamtvolumens der endgültig besteuerten Einkünfte, die für das Veranlagungsjahr 1994 in Abzug gebracht worden seien, hervorgehe. Ohne jede Beweiserbringung werde behauptet, daß dieser Anstieg sich nur aus Kunstgriffen ergeben könne. Der Staat verliere die Änderungen aus den Augen, die die belgische Gesetzgebung zur Durchführung der europäischen Richtlinie vom 23. Juli 1990 bezüglich der Verhältnisse zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften erfahren habe.

Der Ministerrat habe sich auch mehrmals geirrt, indem in den Vorarbeiten und im Schriftsatz behauptet worden sei, daß die Mechanismen, durch welche Mißbräuche des Systems der endgültigen besteuerten Einkünfte möglich seien, in kurzfristigen An- und Verkaufsgeschäften mittels geliehenen Kapitals bestehen könnten, da Aktien nicht den Charakter von Finanzanlagen aufweisen würden.

Ein letzter grundsätzlicher Irrtum bestehe schließlich in der unmäßigen Beschaffenheit der Sanktion, bei deren Anwendung nicht unterschieden werde, je nachdem, ob die Anlage in Aktien mit Eigenmitteln oder mit geliehenem Kapital getätigt worden sei, ob die Effekten nach wenigen Tagen oder nach etwa einem Jahr wieder verkauft worden seien, ob die Effekten mit Gewinn oder mit Verlust wieder verkauft worden seien und ob die Effekten als Spekulation oder gewerbsmäßig erworben worden seien, während diese Sanktion in anderen Fällen, in denen ihre Anwendung vielleicht gerechtfertigt wäre, überhaupt nicht angewandt werde.

A.17. Die Antwort des Ministerrats bezüglich der Begrenzungen der vom Hof durchgeführten Nachprüfung sei irrelevant hinsichtlich der meisten in der Klageschrift enthaltenen Erwägungen, in denen vorgebracht werde, daß gar kein Verhältnis-mäßigkeitszusammenhang zwischen der verfolgten Zielsetzung und den eingesetzten Mitteln vorliege.

Hinsichtlich der ersten vom Ministerrat in Abrede gestellten Diskriminierung weisen die klagenden Parteien darauf hin, daß es sich dabei nur um ein einleitendes und rein schematisches Beispiel handle, das die im weiteren Verlauf analysierten Diskriminierungen illustrieren sollen. Was hinter diesem Beispiel stecke, sei die Tatsache, daß zahlreiche Gesellschaften Liquiditätsüberschüsse hätten, wobei es nicht zu rechtfertigen sei, daß sie bestraft würden, wenn sie sich dafür entscheiden würden, in Aktien zu investieren, die sie nicht mindestens ein Jahr lang behalten würden.

Hinsichtlich der zweiten Diskriminierung halten es die klagenden Parteien für unvertretbar, daß Gesellschaften, die angesichts ihrer Liquiditätsüberschüsse ein dynamisches Finanzgebaren an den Tag legen würden, mit Steuerpflichtigen gleichgesetzt würden, die die endgültig besteuerten Einkünfte zum Zwecke der Steuerhinterziehung ausnutzen würden.

Was die dritte Diskriminierung betrifft, bringen die klagenden Parteien vor, daß nicht in angemessener Weise davon ausgegangen werden könnte, daß Aktien, die nicht zum Zwecke der Führung einer bestimmten Gesellschaft erworben worden seien, mit geliehenem Kapital finanziert worden seien, um den vom Ministerrat beschriebenen Mechanismus zur Durchführung zu bringen, während Aktien, die wohl im Hinblick auf die Geschäftsführung des betreffenden Unternehmens erworben worden seien, aus Eigenmitteln finanziert worden seien und über jedes Streben nach Steuerhinterziehung erhaben seien. Demzufolge habe der Gesetzgeber das falsche Ziel anvisiert.

Hinsichtlich der vierten Diskriminierung sei die Rechtsauffassung des Ministerrats, der zufolge auf Unvergleichbarkeit der Sachlagen zu schließen sei, zurückzuweisen, weil sie von der Annahme des mindestens einjährigen Besitzes ausgehe. Eine derartige Situation sei jener Frage jedoch fremd, ob es diskriminierend sei, die Maßnahme im Falle von Dividenden anzuwenden und sie im Falle des Mehrwertes nicht anzuwenden, wenn die Dauer des Besitzes weniger als ein Jahr betrage.

Hinsichtlich der fünften Diskriminierung bestreiten die klagenden Parteien die *petitio principii*, auf die sich der Ministerrat berufe und bei der davon ausgegangen werde, daß eine Anlage während eines Zeitraums von weniger als einem Jahr beweise, daß der Steuerpflichtige das System der endgültig besteuerten Einkünfte mißbraucht habe.

« Man mißachtet die wirtschaftlichen Realitäten, wenn man den Abzug von Zinsen in Höhe eines Betrags, der dem Betrag einer Anlage während etwa eines Jahres entspricht, ablehnt, falls es sich um eine Anlage während eines Zeitraums von wenigen Tagen handelt, und diesem Abzug zustimmt, falls es sich um eine Anlage während eines Jahres unter Inanspruchnahme eines Darlehens handelt. »

Der Staat weigere sich zu Unrecht, die Situation von Gesellschaften zu berücksichtigen, die Aktien kurz nach deren Erwerb wieder verkaufen würden, und zwar aus völlig legitimen Gründen, wohingegen während der Zeit, in der ein Kupon eingelöst worden sei, niemals aus steuerlichen Gründen kurzfristige Anlagen, die durch andere steuerliche Maßnahmen weitgehend benachteiligt würden, vorgenommen würden. Die Argumentation des Ministerrats gehe von einem Denkfehler aus und beruhe nicht auf einer objektiven Analyse der eventuellen Mißbräuche, die unter Strafe gestellt würden. Daraus ergebe sich, daß die ergriffene Maßnahme nicht in objektiver und angemessener Weise gerechtfertigt werden könne.

Hinsichtlich der sechsten Diskriminierung gebe es Widersprüche zwischen einerseits demjenigen, was in der Begründungsschrift zum Gesetz erklärt worden sei, und zwar daß für die von einer Gesellschaft geliehenen Beträge die unwiderlegbare Vermutung gelte, daß sie für Geldanlagen verwendet würden, die endgültig besteuerte Einkünfte bringen würden, welche die Gesellschaft erzielt habe, und andererseits demjenigen, was in dem Schriftsatz vor dem Hof vertreten werde, in dem der Staat im Gegenteil behaupte, daß Geldanlagen normalerweise nicht mit einem Darlehen finanziert würden.

Hinsichtlich der siebten Diskriminierung sei die Argumentation des Ministerrats, der davon ausgehe, daß Gesellschaften, die nicht abzugsfähige endgültig besteuerte Einkünfte erhalten würden, und diejenigen, die abzugsfähige endgültig besteuerte Einkünfte erhalten würden, nicht vergleichbar seien, zurückzuweisen.

« Da es sich eben um grundverschiedene Situationen handelt, ist die Tatsache nicht zu rechtfertigen, daß abzugsfähige, aber nicht tatsächlich in Abzug gebrachte Dividenden mit tatsächlich abgezogenen Dividenden gleichgestellt worden sind.

Dies hätte leicht vermieden werden können, indem vorgesehen worden wäre, daß die Verwerfung der Zinsen nur in Höhe der 'in Abzug gebrachten' (bzw. 'tatsächlich in Abzug gebrachten') endgültig besteuerten Einkünfte angewandt wird, statt der 'abzugsfähigen' endgültig besteuerten Einkünfte. »

Die Schlüsse, die der Ministerrat aus den Statistiken des Finanzministeriums zieht, werden des anderen bestritten.

A.18. Hinsichtlich des zweiten Klagegrunds, der hilfsweise vorgebracht worden sei, sei die vom Ministerrat

angeführte Rechtsprechung des Hofes irrelevant, da sie keineswegs erlaube, daß Geschäfte bestraft würden, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes endgültig abgeschlossen gewesen seien und auf eine andere Art und Weise getätigt worden wären, wenn das Gesetz zu dem Zeitpunkt bekannt gewesen wäre. Der Behandlungsunterschied zwischen den Steuerschuldnern ergebe sich übrigens tatsächlich aus der in das Einkommensteuergesetzbuch eingefügten Bestimmung, unter Berücksichtigung der gesamten Bestimmungen dieses Gesetzbuches.

A.19. Abschließend fragen sich die klagenden Parteien, ob unter Berücksichtigung der beträchtlichen Komplexität dieser Angelegenheit ein Sachverständigengutachten nicht sinnvoll wäre.

« Ein gutes Verständnis dieses Problems erfordert gründliche Kenntnisse der äußerst komplizierten Vorschriften des Einkommensteuergesetzbuches.

Unter diesen Umständen möchte der Hof vielleicht unparteiische Gutachten einholen, die von Sachverständigen erteilt werden könnten, welche der Hof gemäß den Artikeln 91 Absatz 2 ⁵ und 94 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 bestimmen würde. »

- B -

Hinsichtlich der angefochtenen Bestimmungen

B.1. Artikel 198 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ist Teil von Titel III (Körperschaftsteuer), Kapitel II (Steuerbemessungsgrundlage), Abschnitt IV (Festsetzung des Nettoeinkommens), Unterabschnitt I (berufliche Aufwendungen) dieses Gesetzbuches. Er bestimmt die Aufwendungen, die nicht als berufliche Aufwendungen gelten.

Artikel 11 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 über soziale, finanzielle und verschiedene Bestimmungen fügt diesem Artikel 198 eine Ziffer 10^o hinzu:

« 10^o unbeschadet der Anwendung von Artikel 55, die Zinsen bis zum Betrag der kraft der Artikel 202 bis 204 abzugsfähigen Dividenden, die eine Gesellschaft aus Aktien oder Geschäftsanteilen bezogen hat, die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr im Besitze dieser Gesellschaft geblieben sind. »

In diesem Artikel wird folgendes präzisiert: « Absatz 1 10^o gilt allerdings weder für Aktien oder Geschäftsanteilen an verbundenen Gesellschaften oder an Gesellschaften, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, auch wenn sie den Charakter von Geldanlagen aufweisen, noch für die anderen Aktien oder Geschäftsanteile, die unter den Finanzanlagen aufgeführt sind ».

Artikel 12 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 bestimmt folgendes:

« In Artikel 205 §2 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch Artikel 20 des Gesetzes vom 28. Juli 1992, wird die Wortfolge ' Artikel 198 1° bis 3° und 7° ' durch die Wortfolge ' Artikel 198 Absatz 1 1° bis 3°, 7° und 10° ' ersetzt. »

Die Artikel 202 bis 205 sind Teil von Unterabschnitt III (Abzüge vom steuerbaren Gewinn) von Abschnitt IV. Sie bestimmen die Bedingungen, unter denen Gewinne wie Dividenden abzugsfähig sind. Laut Artikel 205 beschränkt sich der in Artikel 202 vorgesehene Abzug (insbesondere bezüglich der Dividenden) auf den Betrag des Gewinns des Besteuerungszeitraums nach erfolgter Anwendung von Artikel 199, abzüglich der Kosten und Ausgaben, die nicht als berufliche Aufwendungen gelten, unter Vorbehalt von Ausnahmen, insbesondere nach Artikel 198 Absatz 1 10°, wie in Artikel 12 des angefochtenen Gesetzes präzisiert wird.

Artikel 28 Absatz 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 bestimmt, daß die Artikel 11 und 12 mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1996 in Kraft treten.

Hinsichtlich der Unzulässigkeitseinrede

B.2. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Hof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

B.3. In ihrer Klageschrift machen die klagenden Parteien eine Verletzung der Artikel 10 und 172 der Verfassung geltend.

In seinem Schriftsatz vertritt der Ministerrat die Ansicht, daß sechs von den sieben durch die klagenden Parteien beanstandeten Diskriminierungen nicht auf einen Verstoß gegen Artikel 10 der Verfassung zurückzuführen seien, sondern auf einen Verstoß gegen Artikel 11 der Verfassung, den die klagenden Parteien nicht geltend machen würden.

B.4. Artikel 10 der Verfassung enthält die Regel der Gleichheit vor dem Gesetz, während

Artikel 11 die Regel der Nichtdiskriminierung im Genuß der Rechte und Freiheiten festlegt, aber die beiden Verfassungsregeln stellen den Ausdruck ein und desselben Grundsatzes dar und sind also untrennbar miteinander verbunden.

B.5. Die Klage ist demzufolge zulässig; sie ist nicht aufgrund der Tatsache zurückzuweisen, daß die Verletzung von Artikel 11 der Verfassung nicht ausdrücklich in der Klageschrift geltend gemacht wurde.

Hinsichtlich des ersten Klagegrunds

B.6. Der erste Klagegrund geht von einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 172 der Verfassung aus, indem vorgebracht wird, daß Artikel 11 des angefochtenen Gesetzes den Abzug der Zinsen gewerblicher Art nach Maßgabe gewisser vom Steuerschuldner erhaltener Dividenden verbiete, wohingegen das Recht auf Abzug von Zinsen, die berufliche Aufwendungen darstellen, grundsätzlich allen Steuerschuldnern, die solche Zinsen bezahlen, zustehe.

B.7. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

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 Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten, was übrigens durch Artikel 172 der Verfassung bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in Artikel 10 verankerten Gleichheitsgrundsatzes darstellt.

B.8. Aus den Vorarbeiten zum angefochtenen Gesetz wird ersichtlich, daß der Gesetzgeber die Absicht gehabt hat, einen Mechanismus aufzuheben, der für Gesellschaften einen doppelten

Steuerabzug ermöglicht:

« Die steuerliche Operation, die darin besteht, den provisorischen Erwerb von Aktien oder Geschäftsanteilen belgischer oder ausländischer Gesellschaften mittels eines Darlehens zu finanzieren, dessen Zinsbetrag der Höhe der erhaltenen Dividenden entspricht, ermöglicht die steuerliche Beseitigung anderer von der Gesellschaft erzielter Gewinne. Diese Operation führt tatsächlich zu einem doppelten Abzug, wobei es sich einerseits um die Zinsen von Darlehen und andererseits - in Höhe von 95 % - um die als endgültig besteuerten Einkünfte abzugsfähigen Dividenden handelt. Um diese mißbräuchliche Ausnutzung des Systems der endgültig besteuerten Einkünfte zu verhindern, wird vorgeschlagen, die grundsätzlich als berufliche Aufwendungen abzugsfähigen Zinsen von Darlehen als nicht abzugsfähige Ausgaben zu betrachten, und zwar bis zum Betrag der endgültig besteuerten Einkünfte, die sich auf Aktien oder Geschäftsanteile beziehen, welche eine Gesellschaft erworben hat, die sie zum Zeitpunkt ihrer Übertragung während eines ununterbrochenen Zeitraums von weniger als einem Jahr behalten hat » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 7).

Der Gesetzgeber hat Geschäfte ins Auge gefaßt, bei denen « nur ein steuerlicher Zweck verfolgt wird und der wirkliche Wille, Aktionär zu werden, nicht vorhanden ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/8, S. 4).

B.9. Es ist Sache des Gesetzgebers, zu bestimmen, welche Zielsetzungen er im steuerlichen Bereich verfolgen will. Er ist berechtigt, sich um die Bekämpfung der unnormalen Ausnutzung der Abzugsfähigkeit der endgültig besteuerten Einkünfte zu bemühen. Es ist demzufolge legitim, daß der Gesetzgeber Gesellschaften einen doppelten Abzug bei der Körperschaftssteuer verweigert für Geschäfte, die nur wegen des damit einhergehenden Steuervorteils getätigt werden. Der Hof hat gleichwohl zu prüfen, ob die vom Gesetzgeber ergriffene Maßnahme angesichts dieser Zielsetzung in objektiver und angemessener Weise gerechtfertigt werden kann.

B.10. Aus dem Wortlaut von Artikel 11 des angefochtenen Gesetzes geht hervor, daß die Maßnahme nicht auf jene Gesellschaften anwendbar ist, die die Aktien oder Geschäftsanteile während eines ununterbrochenen Zeitraums von wenigstens einem Jahr behalten haben. Von der Maßnahme sind genausowenig jene Gesellschaften betroffen, die Aktien oder Geschäftsanteile von verbundenen Gesellschaften oder von Gesellschaften, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, besitzen.

Aus den Vorarbeiten wird ersichtlich, daß der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Erwerb von Aktien und der Finanzierung dieses Geschäftes herzustellen, und zwar wegen der praktischen Schwierigkeit, die konkrete Verbindung

zwischen der Finanzierung des Geschäftes und des erworbenen Gutes zustande zu bringen. «Es handelt sich nämlich um Bilanzposten, die auf der Passivseite, (der erste Posten) und auf der Aktivseite (der zweite Posten) aufgeführt sind, ohne daß es aus buchhaltungsmäßiger Sicht nötig ist, irgendeinen ursächlichen Zusammenhang aufzuzeigen, da die Buchungen niemals unmittelbar zwischen diesen beiden Posten durchgeführt werden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/8, S. 20). Das Kriterium, das der Gesetzgeber verwendet hat, um gewisse Finanzlasten vom Vorteil der Abzugsfähigkeit als berufliche Aufwendungen auszuschließen, ist die Art der Überlegungen, die der Entscheidung des Steuerpflichtigen bei der Kreditaufnahme zugrunde gelegen haben: «Wenn der Erwerb der Aktien eine Entscheidung im Interesse des Konzerns war, mit dem Ziel, das betreffende Unternehmen (Tochter) zu führen, sich daran zu beteiligen oder eine dauerhafte Bindung zustande zu bringen, kann der Abzug nicht abgelehnt werden, da der Steuerpflichtige die wirtschaftlichen Beweggründe seines Erwerbs unter Beweis gestellt hat » (ebenda, SS. 20-21). Der Gesetzgeber ist also davon ausgegangen, daß nur in diesen zwei Fällen die wirtschaftlichen Beweggründe des getätigten Geschäfts erwiesen sind.

Diese Rechtfertigung - die in den Bestimmungen des angefochtenen Artikels 11 zum Ausdruck kommt, der vorsieht, daß der betreffende Vorteil der Abzugsfähigkeit erhalten bleibt, wenn die mit externen Mitteln erworbenen Aktien oder Geschäftsanteile mehr als ein Jahr lang behalten bleiben, und der vorsieht, daß die angefochtene Maßnahme nicht auf Gesellschaften anwendbar ist, die Aktien oder Geschäftsanteile von Gesellschaften erwerben, mit denen sie eine bestimmte Bindung haben - zeigt, daß der Gesetzgeber bei der Annahme der angefochtenen Maßnahme davon ausgegangen ist, daß Ausgaben zur Finanzierung einer Tätigkeit, die die Verwirklichung einer spezifischen steuerlichen Abzugsfähigkeit bezweckt, und zwar im vorliegenden Fall den Abzug endgültig besteuert Einkünfte, auf rein steuerliche Bestrebungen zurückzuführen sind und nichts mit denjenigen zu tun haben, die rechtfertigen, daß eine Ausgabe den Charakter von betrieblichen Aufwendungen erhält.

Das vom Gesetzgeber verwendete Unterscheidungskriterium ist objektiv und steht in einem angemessenen Verhältnis zur verfolgten Zielsetzung, die darin besteht, zu verhindern, daß Mittel, die nur zu dem Zweck eingesetzt werden, auf einem anderen Weg zu einem Steuervorteil zu gelangen, ihrerseits steuerlich abzugsfähig sind.

Die Maßnahme tut weder der Regel der steuerlichen Abzugsfähigkeit endgültig besteuert Einkünfte, noch auf ungerechtfertigte Weise den Regeln bezüglich der Festsetzung des besteuerten Reingewinns Abbruch.

Dem Klagegrund ist nicht beizupflichten.

Hinsichtlich des zweiten Klagegrunds

B.12. Die klagenden Parteien bringen gegen Artikel 28 Absatz 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 einen zweiten Nichtigkeitsklagegrund vor, der von einer Verletzung der Artikel 10 und 172 der Verfassung ausgeht, indem vorgebracht wird, daß diese Bestimmung Artikel 11 des Gesetzes ab dem Veranlagungsjahr 1996 und somit auf Geschäfte, die die Steuerpflichtigen im Jahre 1995, vor der Veröffentlichung des Gesetzes getätigt hätten, anwendbar mache. Daraus ergebe sich eine Diskriminierung unter Gesellschaften je nach den Modalitäten der Geschäfte, die sie 1995 rechtmäßig getätigt hätten.

B.13. Wenn der Gesetzgeber eine Maßnahme ergreift, um zu verhindern, daß Steuerpflichtige aus der Kombination von Geschäften einen Steuervorteil ziehen, den er nicht vorgesehen hat, und er dafür Sorge trägt, nur jene Geschäfte zu treffen, die ausschließlich auf den Willen, diesen Vorteil zu genießen, zurückzuführen sind, verstößt er nicht gegen den Grundsatz der Gleichheit vor der Steuer, indem er diese Maßnahme unmittelbar anwendbar macht, in Anbetracht der Tatsache, daß er dabei nicht von den allgemeinen Regeln bezüglich der Festsetzung des Veranlagungsjahres abweicht.

Der zweite Klagegrund ist demzufolge zurückzuweisen.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 8. Juli 1997.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

M. Melchior