

Geschäftsverzeichnismn. 1425 und 1426
Urteil Nr. 59/99 vom 26. Mai 1999

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Fragen in bezug auf Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen, bestätigt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, G. De Baets, E. Cerexhe, A. Arts und R. Henneuse, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen

In zwei Urteilen vom 1. Oktober 1998 in Sachen der Georges Behaeghel en Cie AG bzw. der Billiet-Vanlaere AG gegen den Belgischen Staat, deren Ausfertigungen am 7. Oktober 1998 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen sind, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 [zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse] wegen der Bestätigung [von Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen] gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem diese Gesetzesartikel eine rückwirkende Maßnahme beinhalten und somit den für alle Bürger geltenden Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit verletzen, ohne daß dafür eine objektive und angemessene Rechtfertigung angeführt werden kann? »

II. Sachverhalt und vorhergehende Verfahren

a. *Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1425*

1.1. Die Georges Behaeghel en Cie AG, mit Sitz in 8000 Brügge, Sinte Claradreef 77, hat der Verweisungsentscheidung zufolge für das Veranlagungsjahr 1982 - Sondergeschäftsjahr (Geschäftsjahr vom 1. Januar 1982 bis zum 30. November 1982) - einen steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von 7.451.355 Franken zur Körperschaftsteuer angegeben. Unter der Kodenummer 276 wurde ein Betrag in Höhe von 2.937.000 Franken als Investitionsrücklage angesetzt. Dementsprechend wurde eine Veranlagung festgelegt.

1.2. Mittels Berichtigungsbericht vom 24. Oktober 1984 wurde unter Hinweis auf Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 der Steuerpflichtigen mitgeteilt, daß die verbuchte Investitionsrücklage nicht von der Steuer befreit werden konnte, so daß der steuerpflichtige Gewinn auf 10.389.315 Franken festgelegt wurde. Es wurde eine zusätzliche Veranlagung festgelegt.

1.3. Die Steuerpflichtige reichte eine Beschwerde ein. Mittels Entscheidung des Direktors der direkten Steuern der Provinz Westflandern wurden die Beschwerdegründe bezüglich des Steuersatzes und der Verrechnung der erfolgten Vorauszahlungen angenommen. Die Steuerbefreiung für die Investitionsrücklage wurde jedoch abgelehnt.

1.4. Am 20. Dezember 1986 reichte die Steuerpflichtige beim Appellationshof Gent eine Steuerklage gegen diese Entscheidung ein.

Die Klägerin hebt hervor, daß der Direktor kraft Artikel 159 der Verfassung verpflichtet gewesen sei zu untersuchen, ob Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 mit der Verfassung und den Gesetzen vereinbar sei. Dies sei ihr zufolge nicht der Fall, da diese Bestimmung nicht mit dem Gesetz vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König übereinstimme, so daß sie nicht angewandt werden dürfe.

1.5. In der Verweisungsentscheidung weist der Appellationshof darauf hin, daß die Klägerin am 27. Mai 1982 eine Erklärung zur Körperschaftsteuer für das Geschäftsjahr 1981 abgegeben habe, unter Angabe eines Betrags in Höhe von 1.739.000 Franken als Investitionsrücklage. Die Verwaltung hat sich dagegen nicht gewehrt.

Auf ihrer außerordentlichen Generalversammlung vom 29. November 1982 beschloß die Klägerin, das normale Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres 1982 vom 31. Dezember 1982 auf den 30. November 1982 vorzuverlegen. Daraus ergibt sich, daß für die Anwendung der Steuer auf die Gewinne das verkürzte Geschäftsjahr mit dem Veranlagungsjahr 1982 verbunden wird.

Die Klägerin gab am 27. April 1983 eine zweite Erklärung zur Körperschaftsteuer für das Veranlagungsjahr 1982 (Sondergeschäftsjahr) ab. Sie beanspruchte ebenfalls die Steuerbefreiung für die Investitionsrücklage gemäß der damaligen Regelung der Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches, Bestimmungen, die ab dem Veranlagungsjahr 1982 anwendbar waren.

Diese Regelung wurde durch den königlichen Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 aufgehoben und vom Veranlagungsjahr 1983 an durch eine andere Regelung ersetzt. Dieser königliche Erlaß wurde seinerseits durch den königlichen Erlaß Nr. 149 abgeändert, der durch das Gesetz vom 1. Juli 1983 bestätigt worden ist.

Die Klägerin hält vor, daß Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 und Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, verstoße.

Der königliche Erlaß Nr. 149 wurde erst am 19. Januar 1983 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht und ist am 29. Januar 1983 in Kraft getreten, zu einem Zeitpunkt, an dem das Geschäftsjahr schon abgelaufen war. Artikel 2 § 4 bezieht sich außerdem auf Abänderungen, die seit dem 1. Dezember 1981 an den Statuten vorgenommen wurden, und stellt deshalb eine Maßnahme mit rückwirkender Kraft dar.

Die Klägerin macht geltend, daß sie mit der Änderung des Abschlußdatums ihres Geschäftsjahres ihre Strategie auf das Anlegen einer Investitionsrücklage abgestimmt habe. Die rückwirkende Kraft von Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 habe zur Folge gehabt, daß ihre Strategie völlig zunichte gemacht worden sei im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen, die das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres nicht geändert hätten. Der Klägerin zufolge könne die so entstandene Rechtsunsicherheit nicht durch die Sorge für das gute Funktionieren und die Kontinuität des öffentlichen Dienstes gerechtfertigt werden. Des weiteren sei die ergriffene Maßnahme nicht verhältnismäßig zu der Zielsetzung der Regelung.

Aus diesen Gründen beantrage die Klägerin, die obengenannte präjudizielle Frage zu stellen.

1.6. Der Appellationshof beschließt, die präjudizielle Frage zu stellen, « nun, da Artikel 26 § 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof bestimmt, daß wenn eine Frage vor einem Rechtsprechungsorgan gestellt wird, dieses Rechtsprechungsorgan den Schiedshof auffordern muß, über diese Frage zu befinden ».

b. *Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1426*

2.1. Die Billiet-Vanlaere AG, mit Sitz in 8700 Tielt, Beernegemstraat 46, hat der Verweisungsentscheidung zufolge für das Veranlagungsjahr 1982 - Sondergeschäftsjahr (Geschäftsjahr vom 1. Januar 1982 bis zum 30. November 1982) einen steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von 6.559.860 Franken zur Körperschaftsteuer angegeben. Unter der Kodenummer 276 wurde ein Betrag in Höhe von 2.512.052 Franken als Investitionsrücklage angesetzt. Dementsprechend wurde eine Veranlagung festgelegt.

2.2. Mittels Berichtigungsbericht vom 21. November 1983 wurde unter Hinweis auf Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 der Steuerpflichtigen mitgeteilt, daß die verbuchte Investitionsrücklage nicht von der Steuer befreit werden konnte, so daß der steuerpflichtige Gewinn auf 9.061.428 Franken festgelegt wurde. Es wurde eine zusätzliche Veranlagung festgelegt.

2.3. Die Steuerpflichtige reichte eine Beschwerde ein. Mittels Entscheidung des Direktors der direkten Steuern der Provinz Westflandern wurden die Beschwerdegründe bezüglich des Steuersatzes und der Verrechnung der erfolgten Vorauszahlungen angenommen. Die Steuerbefreiung für die Investitionsrücklage wurde jedoch abgelehnt.

2.4. Am 8. Januar 1986 reichte die Steuerpflichtige beim Appellationshof Gent eine Steuerklage gegen diese Entscheidung ein.

Die Klägerin hebt hervor, daß der Direktor kraft Artikel 159 der Verfassung verpflichtet gewesen sei zu untersuchen, ob Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 mit der Verfassung und den Gesetzen vereinbar sei. Dies sei ihr zufolge nicht der Fall, da diese Bestimmung nicht mit dem Gesetz vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König übereinstimme, so daß sie nicht angewandt werden dürfe.

2.5. In der Verweisungsentscheidung weist der Appellationshof darauf hin, daß die Klägerin auf ihrer außerordentlichen Generalversammlung vom 27. November 1982 beschloß, das normale Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres 1982 vom 31. Dezember 1982 auf den 30. November 1982 vorzuverlegen. Daraus ergibt sich, daß für die Anwendung der Steuer auf die Gewinne das verkürzte Geschäftsjahr mit dem Veranlagungsjahr 1982 verbunden wird.

Die Klägerin gab am 31. Mai 1983 eine Erklärung zur Körperschaftsteuer für das Veranlagungsjahr 1982 (Sondergeschäftsjahr) ab. Sie beanspruchte ebenfalls eine Steuerbefreiung für die Investitionsrücklage gemäß der damaligen Regelung der Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches, Bestimmungen, die ab dem Veranlagungsjahr 1982 anwendbar waren.

2.6. Die Erwägungen, die den Appellationshof veranlaßt haben, die präjudizielle Frage zu stellen, sind analog zu denen unter 1.5. und 1.6.

Der Appellationshof weist noch darauf hin, daß im Gegensatz zu dem, was die Verwaltung sagt, das Urteil Nr. 70/97 des Schiedshofs vom 18. November 1997 die präjudizielle Frage nicht beantwortet, nun, da der Hof ausdrücklich angibt, daß der Verweisungsrichter die Frage bezüglich der rückwirkenden Kraft nicht gestellt hatte.

III. Verfahren vor dem Hof

Durch Anordnungen vom 7. Oktober 1998 hat der amtierende Vorsitzende in jeder Rechtssache 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.

Durch Anordnung vom 21. Oktober 1998 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Verweisungsentscheidungen wurden gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 4. November 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; mit denselben Briefen wurde die Verbindungsanordnung notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 13. November 1998.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- die Georges Behaeghel en Cie AG, Laconiastraat 8, 8000 Brügge, mit am 16. Dezember 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- die Billiet-Vanlaere AG, Beernegestraat 46, 8700 Tielt, mit am 16. Dezember 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 17. Dezember 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 19. Januar 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- die Georges Behaeghel en Cie AG, mit am 16. Februar 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- die Billiet-Vanlaere AG, mit am 16. Februar 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- dem Ministerrat, mit am 17. Februar 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnung vom 30. März 1998 der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 7. Oktober 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 10. März 1999 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 30. März 1999 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 11. März 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 30. März 1999

- erschienen

. RÄin H. Geinger, beim Kassationshof zugelassen, für die Georges Behaeghel en Cie AG und für die Billiet-Vanlaere AG,

. RA H. Rieder *loco* RA S. van Rouveroj, in Gent zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter H. Boel und E. Cerexhe Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

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

IV. *Gegenstand der beanstandeten Bestimmungen*

1. Artikel 23bis des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (EStGB 1964), eingefügt durch Artikel 1 des Wirtschaftsförderungsgesetzes vom 10. Februar 1981 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 14. Februar 1981) bestimmte:

« § 1. Als Gewinn wird die Investitionsrücklage nicht angesehen, die bei Ablauf des Veranlagungszeitraums innerhalb der nachstehend bestimmten Grenzen und unter den nachstehend aufgeführten Voraussetzungen angelegt worden ist:

1. der befreite Betrag der durch Abhebung vom Gewinn aus dem Veranlagungszeitraum angelegten Investitionsrücklage darf 5 % des Bruttogewinnes nicht übersteigen, herabgesetzt um die abzugsfähigen Werbungskosten und -ausgaben und um die kraft der Artikel 34 bis 38 befreiten Mehrwerte, aber vor jedem Abzug wegen der in Artikel 23 vorgesehenen Rückstellungen für zu erwartende Verluste oder Kosten;

2. der befreite Betrag muß investiert werden:

a) in die Bewirtschaftung in Belgien von materiellen oder immateriellen Gütern, die in neuwertigem Zustand erhalten oder zustande gebracht wurden und gemäß Artikel 45 Nr. 4 abschreibungsfähig sind;

b) innerhalb einer Frist von drei Jahren, die mit dem ersten Tag des Veranlagungsjahres, für das die Investitionsrücklage angelegt worden ist, und spätestens mit der Beendigung der Bewirtschaftung beginnt.

[...]

§ 4. Wenn die Investition nicht gemäß § 1 Nr. 2 a getätigt wurde, wird die zuvor befreite Investitionsrücklage als Gewinn betrachtet, der während des Veranlagungszeitraums, in dem die durch § 1 Nr. 2 b festgelegte Investitionsfrist verstrichen ist, erwirtschaftet wurde.

[...]»

Diese Bestimmung war ab dem Veranlagungsjahr 1982 (Artikel 27 § 1 Nr. 2 des Wirtschaftsförderungsgesetzes vom 10. Februar 1981) anwendbar.

2. Artikel 107*bis* desselben Gesetzbuches, eingefügt durch Artikel 13 des o.a. Gesetzes, abgeändert durch Artikel 58 des Programmgesetzes 1981 vom 2. Juli 1981 (*Belgisches Staatsblatt* vom 8. Juli 1991) bestimmte:

« In Abweichung von Artikel 23*bis* § 1 Nr. 1 wird der Betrag der Investitionsrücklage, die durch Abhebung vom Gesellschaftsgewinn aus dem Veranlagungszeitraum angelegt wurde, in Höhe von 5 % des Gesamtbetrags dieses Gewinns und von höchstens 30 % des Anteils dieses Gewinns, der im Gesellschaftsvermögen bleibt, befreit.

Die Berechnungsgrundlage des befreiten Betrags enthält die aufgrund von Artikel 23 befreiten Rückstellungen für zu erwartende Verluste oder Aufwendungen, doch sie enthält nicht die anderen Rückstellungen oder Mehrwerte, die aufgrund der Artikel 105 bis 107 freigestellt sind. »

§ 2. Unbeschadet der Anwendung von Artikel 23*bis* § 2 enthalten die zu berücksichtigenden Investitionen nicht die Elemente, die durch Einbringung in die Gesellschaft erhalten wurden.

§ 3. Unbeschadet der Anwendung von Artikel 23 § 4 wird die Befreiung der Investitionsrücklage nur dann bewilligt und behalten, wenn die in Artikel 105 vorgesehenen Bedingungen erfüllt werden.

Für den Fall, daß und in dem Maße, wie diese Bedingungen während welchen Veranlagungszeitraums auch immer nicht länger erfüllt werden, wird die zuvor befreite Rücklage als Gewinn dieses Veranlagungszeitraums betrachtet.

§ 4. [...]

§ 5. Mittels im Ministerrat beratenen Erlasses regelt der König die Durchführung dieser Bestimmungen einschließlich des Prozentsatzes der Befreiung auf der Grundlage der im Gesellschaftsvermögen verbliebenen Gesellschaftsgewinne. »

Der so abgeänderte Artikel 107*bis* war ebenfalls ab dem Veranlagungsjahr 1982 anwendbar (Artikel 27 § 1 Nr. 2 des Wirtschaftsförderungsgesetzes vom 10. Februar 1981 und Artikel 66 § 1 Nr. 2 des Programmgesetzes vom 2. Juli 1981).

3. Artikel 2 Nr. 6 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König (*Belgisches Staatsblatt* vom 4. Februar 1982, Berichtigung *Belgisches Staatsblatt* vom 19. Februar 1982) bestimmt:

« Im Hinblick auf die wirtschaftliche und finanzielle Sanierung, das Wirtschaftswachstum, die Förderung von Unternehmensinvestitionen, die Arbeitsmotivierung der Bevölkerung und die Schaffung von Arbeitsplätzen kann der König mittels im Ministerrat beratener Erlasse alle sinnvollen Maßnahmen ergreifen, um die Gesetze bezüglich der Steuern, Abgaben, Gebühren und Zölle aufzuheben, zu ergänzen, abzuändern oder zu ersetzen, und insbesondere die Bemessungsgrundlage, den Satz, die Erhebungs- und Beitreibungsmodalitäten und das Verfahren, unter Ausschluß der gerichtlichen Verfahren, bezüglich der folgenden Angelegenheiten abzuändern:

[...]

6. die Regelung der Abschreibungen und Investitionen, u.a. die energiesparenden Investitionen und die Investitionen zur Förderung der Forschung und Entwicklung neuer Produkte und zukunftsorientierter Technologien; »

Artikel 4 desselben Gesetzes bestimmt:

« § 1. Die in den Artikeln 1, 2 und 3 § 4 dem König verliehen Vollmachten enden am 31. Dezember 1982.

§ 2. Die kraft dieser Vollmachten ergangenen Erlasse können die geltenden Gesetzesbestimmungen aufheben, ergänzen, abändern oder ersetzen.

§ 3. Nach Erlöschen der durch dieses Gesetz gewährten Vollmachten können diese Erlasse nur durch ein Gesetz aufgehoben, ergänzt, abgeändert oder ersetzt werden.

§ 4. Die in Anwendung der Artikel 1, 2 und 3 § 4 ergangenen Erlasse können rückwirkende Kraft bis zum 1. Januar 1982 haben, mit Ausnahme der Bestimmungen, die strafbare Handlungen einführen oder Strafen verschärfen im Sinne von Buch I des Strafgesetzbuches.

[...]»

Artikel 6 desselben Gesetzes bestimmt:

« Die kraft Artikel 2 ergangenen königlichen Erlasse sind am 1. Januar 1984 aufgehoben, wenn sie vor diesem Datum nicht durch das Gesetz bestätigt wurden. »

4. Die Artikel 1 und 10 des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches in bezug auf den Investitionsabzug, die Mehrwerte und die Abschreibungen - der seiner Präambel zufolge eine Rechtsgrundlage in Artikel 2 Nr. 6 des o.a. Gesetzes findet - heben Artikel 23*bis* bzw. Artikel 107*bis* des EStGB 1964 ab dem Veranlagungsjahr 1983 auf (Artikel 15 § 1 Nr. 1).

Durch Artikel 6 wurde in das EStGB 1964 eine Investitionsabzugsregelung eingefügt (Artikel 42*ter*).

5. Artikel 2 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches in bezug auf den Investitionsabzug, die Mehrwerte und die Abschreibungen » (*Belgisches Staatsblatt* vom 19. Januar 1983) - königlicher Erlaß, der seiner Präambel zufolge eine Rechtsgrundlage in den Artikeln 1 Nr. 1 und 2 Nr. 6 des mehrfach zitierten Gesetzes findet - fügt dem Artikel 15 des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 einen Paragraphen 4 hinzu, der lautet wie folgt:

« Jede Änderung, die ab dem 1. Dezember 1981 in den Satzungsbestimmungen über den Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommen wird, gilt als wirkungslos für die Anwendung der Bestimmungen der Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches, so wie sie vor der Aufhebung durch diesen Erlaß bestanden. »

6. Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse (*Belgisches Staatsblatt* vom 9. Juli 1983) bestätigt den obengenannten königlichen Erlaß Nr. 48 und den obengenannten königlichen Erlaß Nr. 149 mit Wirkung von dem Veranlagungsjahr an, für das sie zum ersten Mal anwendbar sind.

V. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

A.1.1. Die klagenden Parteien vor dem Tatrichter seien der Auffassung, daß die präjudizielle Frage aus den unter A.1.2 bis A.1.4 angeführten Gründen positiv beantwortet werden müsse.

A.1.2. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des königlichen Erlasses Nr. 149 - 29. Januar 1983 - hätten die Investitionen, die 1982 im Hinblick auf die Steuerbefreiung in Höhe der Investitionsrücklage und die Vorverlegung des Abschlußdatums des Geschäftsjahres auf den 30. November 1982 schon der Vergangenheit angehört. Die Vorteile der Artikel 23*bis* und 107*bis* des EStGB 1964 seien auf diese Weise schon grundsätzlich erworben worden, insoweit sie mit dem Veranlagungsjahr 1982 verbunden gewesen seien.

Die in Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vorgesehene Maßnahme habe die klagenden Parteien zweifellos in ihren angemessenen Erwartungen in die Irre geführt, und zwar um so mehr, als man davon ausgegangen sei, daß die Artikel 23*bis* und 107*bis* dauerhafter Art seien.

Der Rechtsprechung des Hofes zufolge könne die rückwirkende Kraft von Gesetzesbestimmungen, die zu Rechtsunsicherheit führen könne, nur aufgrund besonderer Umstände gerechtfertigt werden, insbesondere, wenn sie für das gute Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes (Urteile Nr. 64/97 und Nr. 3/98) oder für die Verwirklichung einer gemeinnützigen Zielsetzung unentbehrlich sei (Urteil Nr. 76/97).

Aus der Rechtsprechung des Hofes ergebe sich auch, daß der Gesetzgeber ohne objektive und angemessene Rechtfertigung dem Interesse, das die Rechtssubjekte daran haben, die Folgen ihrer Handlungen vorhersehen zu können, keinen Abbruch tun könne (Urteile Nr. 10/93 und 59/93).

Eine solche Rechtfertigung habe es im vorliegenden Fall überhaupt nicht gegeben.

A.1.3. Im Gegensatz zu der durch die Verwaltung verteidigten These, der zufolge der Steuerumgehung habe vorgebeugt werden müssen, die darin bestehe, daß der Steuerpflichtige statt einmal zweimal die Investitionsrücklage abziehen könnte, werde aus dem königlichen Erlaß Nr. 48 ganz und gar nicht ersichtlich, daß der König dieses beabsichtigt habe. Die neue Regelung habe zwar dazu geführt, daß die Investitionsrücklage, die als permanente Maßnahme gedacht gewesen sei und vom Steuerpflichtigen auch so aufgefaßt worden sei, nur einmal angewandt werde. Aus dem Wortlaut könne jedoch nicht geschlossen werden, daß die Zielsetzung darin bestanden habe, Steuerumgehung auszuschließen. Weder die Absicht, allen Steuerpflichtigen die gleiche Behandlung zuteil werden zu lassen, noch ein höherer Steuerertrag könnten objektiv und angemessen rechtfertigen, daß die Rechtssicherheit dadurch verletzt werde, daß rückwirkend ein selbst eine rückwirkende Maßnahme enthaltender königlicher Erlaß bestätigt werde. Das Recht, sich für den am wenigsten besteuerten Weg zu entscheiden, sei in unserem Recht akzeptiert. Außerdem wirke sich das Gesetz somit auch auf die Steuerpflichtigen aus, die das Abschlußdatum ihrer Buchhaltung vorverlegt hätten, ohne daß die Absicht der Steuerumgehung vorgelegen habe. Auch gesellschaftsrechtliche und betriebswirtschaftliche Gründe könnten sie nämlich dazu zwingen. Ebensowenig könne behauptet werden, daß die genannte Verschiebung des Abschlußdatums, die für das Veranlagungsjahr 1982 zur Anwendung der Investitionsrücklage geführt habe, stets auf eine Steuerumgehung hinauslaufe, da je nach den Umständen der Investitionsabzug vorteilhafter sein könne als die Investitionsrücklage. Die rückwirkende Maßnahme sei denn auch durch keinen einzigen besonderen Umstand gerechtfertigt worden.

A.1.4. Wenn sich außerdem zeige, daß die rückwirkende Kraft der gesetzgebenden Norm dazu führe, daß der Ausgang eines oder mehrerer Gerichtsverfahren in einer bestimmten Richtung beeinflußt werde oder daß die Rechtsprechungsorgane daran gehindert würden, über eine bestimmte Rechtsfrage zu erkennen, müsse aufgrund der Art des einschlägigen Grundsatzes das Auftreten des Gesetzgebers, das zum Nachteil einer Kategorie von Bürgern die allen gebotenen Gerichtsbarkeitsgarantien beeinträchtigt, durch besondere Umstände gerechtfertigt werden (Urteile Nr. 64/97 und 3/98).

Die Tatsache, daß der Erlaß bestätigt worden sei, bevor eine Klage vor dem Staatsrat eingereicht worden sei, beeinträchte die im Urteil des Hofes Nr. 16/91 formulierte Rechtsprechung nicht. Artikel 159 der Verfassung und Artikel 14 der koordinierten Gesetze über den Staatsrat würden nämlich voraussetzen, daß jeder, auf den ein Erlaß der vollziehenden Gewalt anwendbar sei, eine Gesetzmäßigkeitskontrolle durch die richterliche Gewalt beanspruchen könne. Dies gelte auch für Erlasse, die der König aufgrund der Sondervollmachtengesetze erlassen habe. Diese Kontrolle werde jedoch ausgeschlossen, wenn ein Bestätigungsgesetz angenommen werde. Eventuelle, einem Gericht vorgelegte Beanstandungen würden somit in einem bestimmten Sinn beeinflußt.

Aufgrund der mit rückwirkender Kraft versehenen Bestätigung von Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 werde den klagenden Parteien das Recht entzogen, dessen Gesetzmäßigkeit zu beanstanden. Die Bestätigung habe ihnen ebenfalls das Recht entzogen, die wegen des Auftretens des Königs in einer dem Gesetzgeber vorbehaltenen Angelegenheit sich ergebende Unvereinbarkeit des königlichen Erlasses mit der Verfassung anzuführen.

Der Rechtsprechung des Hofes zufolge werde der Gleichheitsgrundsatz verletzt, wenn, wie im vorliegenden Fall, dem Rechtsuchenden ohne objektive und angemessene Rechtfertigung das Recht, die Unregelmäßigkeiten eines königlichen Erlasses anzuführen, dadurch entzogen werde, daß infolge des Bestätigungsgesetzes der Erlaß Gesetzeskraft habe und somit der durch Artikel 159 der Verfassung vorgeschriebenen Gesetzmäßigkeitskontrolle entzogen werde (Urteil Nr. 33/93).

Für die Bestätigung von Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 sei in den Vorarbeiten zum Gesetz vom 2. Februar 1982 keine einzige Rechtfertigung zu finden.

A.2.1. Der Ministerrat sei der Auffassung, daß der Klagegrund aus den nachstehend dargelegten Gründen nicht zulässig, mindestens aber unbegründet sei (A.2.2 - A.2.5).

A.2.2. Der königliche Erlaß Nr. 48 habe die Befreiung der Investitionsrücklage aufgehoben und den Investitionsabzug für die Investitionen eingeführt, die ab dem 1. Januar 1982 oder, für die Steuerpflichtigen, die keine Buchhaltung pro Kalenderjahr führen würden, ab dem ersten Tag des Geschäftsjahres, dessen Ergebnisse für das Veranlagungsjahr 1983 besteuert seien, getätigt worden seien. Die Absicht, den Vorteil einer Investitionsrücklage nur einmal einzuräumen und für die ab dem 1. Januar 1982 erfolgten Investitionen durch den Investitionsabzug zu ersetzen, werde dem Ministerrat ersichtlich aus diesem königlichen Erlaß; dies aber werde durch die klagenden Parteien vor dem Tatrichter beanstandet. Das Auftreten des Gesetzgebers habe dem Ministerrat zufolge im Prinzip auch zu einem kohärenten System geführt; der Vorteil der Investitionsrücklage werde ab einem bestimmten Datum aufgehoben, und die Regelung des Investitionsabzugs schließe nahtlos an diesen Zeitraum für neue Investitionen an. Auch dies werde allerdings durch die klagenden Parteien, die auf das Urteil Nr. 70/97 verweisen würden, beanstandet.

Um Steuermanipulationen entgegenzuwirken, habe sich der Gesetzgeber nichtsdestoweniger genötigt gesehen, im königlichen Erlaß Nr. 149 die *ratio legis* der Beschränkung der Investitionsrücklage auf einen einzigen Veranlagungszeitraum deutlich zu formulieren. Gesellschaften, die ab dem 1. Dezember 1981 während einer Generalversammlung beschlossen hätten, das normale Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres vom 31. Dezember 1982 auf ein früheres Datum vorzuverlegen, um dieses Geschäftsjahr noch mit dem Veranlagungsjahr 1982 zu verbinden, hätten für dieses Geschäftsjahr die beantragte Befreiung der Investitionsrücklage verloren. Dabei müsse dem Ministerrat zufolge bedacht werden, daß die Gesellschaften sich selbst in diese Lage gebracht hätten, indem sie versucht hätten, zweimal von der steuerlich günstigen Regelung zu profitieren - eine der Absicht des Gesetzgebers regelrecht zuwiderlaufende Handlungsweise.

Die klagenden Parteien vor dem Tatrichter würden jedoch bestreiten, daß alle Gesellschaften, die 1982 das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres vorgezogen hätten, dies mit der Absicht getan hätten, das Steuergesetz zu umgehen. Auch gesellschaftsrechtliche und betriebswirtschaftliche Gründe könnten sie dazu zwingen; Steuerumgehung sei übrigens erlaubt.

A.2.3. Hauptsächlich müsse dem Ministerrat zufolge darauf hingewiesen werden, daß die Frage sich auf den Rechtssicherheitsgrundsatz beziehe und nicht auf den Gleichheitsgrundsatz. Der Hof sei nicht zuständig, eine Verletzung dieses Grundsatzes zu zensieren (Urteil Nr. 27/96). Der Klagegrund sei deshalb nicht zulässig.

A.2.4. Hilfsweise müsse darauf hingewiesen werden, daß von einem Verstoß gegen den Rechtssicherheitsgrundsatz keine Rede sei. *In casu* hätten die betreffenden Gesellschaften versucht - nachdem sie sich mit der Tatsache konfrontiert gesehen hätten, daß der königliche Erlaß Nr. 48 seit dem Veranlagungsjahr 1983 die Steuerbestimmungen bezüglich der Befreiung der Investitionsrücklage aufgehoben habe -, von den Vorteilen dieser Maßnahme für ein zweites Veranlagungsjahr zu profitieren. Sie hätten dafür und nur aus diesen Gründen das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres verlegt. Dieser Versuch, die Absichten des Gesetzgebers zu umgehen, sei am königlichen Erlaß Nr. 149 gescheitert, der nur zu dem Zweck erlassen worden sei, eine solche Form der Steuerumgehung zu verhindern. Letztendlich laufe es darauf hinaus, daß die Gegenparteien die durch den königlichen Erlaß Nr. 149 eingeführte Maßnahme zur Vermeidung der Steuerumgehung als einen Verstoß gegen die Rechtssicherheit abgestempelt sehen möchten. Nun, da die Gegenparteien erfolglos versucht hätten, zweimal von den Vorteilen einer Steuermaßnahme zu profitieren, deren Anwendbarkeit der Gesetzgeber auf ein Veranlagungsjahr beschränkt habe, seien sie der Ansicht, daß die Art und Weise, in der ihr Versuch zur Steuerumgehung vereitelt worden sei, die Rechtssicherheit verletzt habe. Die Gegenparteien würden somit die Umgehung des Steuergesetzes als ein Recht betrachten, das sogar durch den Gesetzgeber gewährleistet werden müßte.

Von einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung könne hier übrigens keine Rede sein, da die Bestimmungen des königlichen Erlasses Nr. 149 für alle Steuerpflichtigen gegolten hätten, die während des betreffenden Zeitraums in Betriebsaktiva investiert hätten und sich demnach in gleichen Umständen befunden hätten. Die Gegenparteien hätten zu Unrecht den Eindruck erwecken wollen, daß nur die Gesellschaften, die das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres verlegt hätten, mit einer Gesetzesmaßnahme konfrontiert worden seien, die sie zu einer Revision ihrer Investitionspolitik verpflichtet habe.

Der königliche Erlaß Nr. 48, der die Regelung ab dem Veranlagungsjahr 1983 abgeschafft habe, datiere vom 22. Juni 1982 und sei am 26. Juni 1982 veröffentlicht worden. Alle Betriebe müßten somit ihre Investitionspolitik neuorientieren, da ein großer Teil des Veranlagungszeitraums, auf den diese Maßnahme erstmalig angewandt werden würde (Geschäftsjahr 1982), schon abgelaufen gewesen sei. Die betreffenden Gesellschaften würden übrigens aufgrund ihres eigenen Verhaltens nur über zwei bzw. vier Tage verfügen, um dies zu tun. Die Tatsache, daß der Versuch, von der alten Maßnahme weiter profitieren zu können, an der Maßnahme gegen Steuerumgehung des königlichen Erlasses Nr. 149 gescheitert sei, habe für die Gegenparteien nichts anderes bedeutet, als daß sie, genau wie die Betriebe, die ihr Geschäftsjahr nicht geändert hätten, die Folgen der durch den königlichen Erlaß Nr. 48 geänderten Politik tragen müßten. Von einer Diskriminierung sei deshalb keine Rede.

A.2.5. Der Ministerrat weise in seinem Erwidierungsschriftsatz noch darauf hin, daß die klagenden Parteien vor dem Trichter zu Unrecht versuchen würden, die präjudizielle Frage auszudehnen.

- B -

B.1.1. Ursprünglich sahen die Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches eine Regelung der « Investitionsrücklage » vor, die durch das Wirtschaftsförderungsgesetz vom 10. Februar 1981 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen eingeführt worden war.

Im Hinblick auf die « Verbesserung der Selbstfinanzierung der Unternehmen, damit sie weniger durch drückende Zinslasten eingeschränkt werden », war die Möglichkeit geboten worden, « bis in Höhe von höchstens 5 % des Nettogewinns eine steuerfreie Investitionsrücklage zu bilden, die für die

Schaffung oder den Kauf neuer Investitionsgüter verwendet werden muß » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1980-1981, Nr. 716/8, S. 2, und *Parl. Dok.*, Senat, 1980-1981, Nr. 577-2, S. 4).

B.1.2. Die ursprüngliche Maßnahme, die für die Gesellschaften und die Einmannunternehmen eine Befreiung von 5 % sowohl der verteilten als auch der einbehaltenen Gewinne vorsah, war durch Artikel 58 des Programmgesetzes vom 2. Juli 1981 selektiv auf die Gesellschaften erweitert worden. Diese erhielten zusätzlich zur allgemeinen Befreiung von 5 % eine zweite Befreiung für einen Teil des nicht verteilten Gewinns, dessen Prozentsatz durch einen im Ministerrat beratenen königlichen Erlaß bestimmt werden mußte, wobei die gesetzlich festgelegte Höchstgrenze von 30 % einzuhalten war (*Parl. Dok.*, Kammer, 1980-1981, Nr. 838/1, S. 16, *Ann.*, Kammer, 27. Mai 1981, S. 2127, und *Parl. Dok.*, Senat, 1980-1981, Nr. 662-7, S. 10).

B.1.3. Die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1425 habe in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1982 in Anwendung des damaligen Artikels 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches Beträge abgezogen, die als Investitionsrücklage gebucht worden waren.

Diese Steuererklärung bezog sich auf das Geschäftsjahr, das am 31. Dezember 1981 abgeschlossen worden war.

B.2.1. Durch den königlichen Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen » wurde die vorerwähnte Regelung der Befreiung der Investitionsrücklagen ab dem Veranlagungsjahr 1983 aufgehoben und durch eine Regelung des « Investitionsabzugs » gemäß Artikel 42*ter* des Einkommensteuergesetzbuches (derzeit die Artikel 68 ff. EStGB 1992) ersetzt.

Gemäß dem Bericht an den König, der dem vorerwähnten königlichen Erlaß voranging, bezweckte man, « das derzeitige System der Steueranreize durch ein integriertes neues System zu ersetzen, bei dem die Unternehmen die Möglichkeit erhalten, ihren besteuerten Gewinn durch einen 'Investitionsabzug' herabzusetzen, für die nach Wahl des Steuerpflichtigen zwei Methoden Anwendung finden » (*Belgisches Staatsblatt*, 26. Juni 1982, S. 7586).

Gemäß diesem Bericht war die neue Regelung «anwendbar auf die ab dem 1. Januar 1982 getätigten Investitionen oder, für die Steuerpflichtigen, die ihre Buchführung auf andere Weise als entsprechend dem Kalenderjahr vornehmen, ab dem ersten Tag des Geschäftsjahres, dessen Ergebnisse für das Veranlagungsjahr 1983 versteuerbar sind (Geschäftsjahr 1981-1982 für die natürlichen Personen und Geschäftsjahr 1982-1983 für die Gesellschaften) (siehe Artikel 15 § 1 Nr. 2 - *partim* - des Entwurfs) » (*Belgisches Staatsblatt*, 26. Juni 1982, S. 7587).

B.2.2. Die zwei Gesellschaften in dem Verfahren vor dem Appellationshof haben jeweils am 27. und 29. November 1982 beschlossen, den Stichtag für das laufende Geschäftsjahr 1982 vom 31. Dezember 1982 auf den 30. November 1982 vorzuverlegen.

Sodann haben sie eine Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1982 abgegeben in bezug auf das Geschäftsjahr vom 1. Januar 1982 bis zum 30. November 1982 (- besonderes - Veranlagungsjahr 1982).

B.3. Die Bestimmung, auf deren Grundlage die Befreiung der Investitionsrücklage für dieses besondere Veranlagungsjahr verweigert wurde, lautet wie folgt:

« Jede Änderung, die ab dem 1. Dezember 1981 in den Satzungsbestimmungen über den Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommen wird, gilt als wirkungslos für die Anwendung der Bestimmungen der Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches, so wie sie vor der Aufhebung durch diesen Erlaß bestanden. »

Diese Bestimmung ist als vierter Paragraph in Artikel 15 des obengenannten königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 eingefügt worden durch Artikel 2 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 «zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen» (*Belgisches Staatsblatt*, 19. Januar 1983, S. 855).

Diese Bestimmung wurde bestätigt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983, der den Gegenstand der vorliegenden präjudiziellen Frage bildet.

B.4. Der Hof muß in diesem Fall prüfen, ob gegenüber den Steuerpflichtigen, die den Stichtag ihres Jahresabschlusses geändert haben - wie die Berufungskläger vor der verweisenden Gerichtsbarkeit -, keine Diskriminierung entstanden ist, indem diese Gesetzesbestimmungen eine rückwirkende Maßnahme beinhalten und somit gegen das Rechtssicherheitsprinzip verstoßen würden.

B.5. Das Gesetz vom 1. Juli 1983 hatte zum Ziel, die in Ausführung von Artikel 2 des Sondervollmachtengesetzes vom 2. Februar 1982 gefaßten Erlasse zu bestätigen, einschließlich des vorerwähnten königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982, insofern dieser darauf abzielte, « um eine Umgehung der Steuer zu vermeiden, alle Änderungen bezüglich des Stichtages des Jahresabschlusses für die Befreiung der vorherigen Investitionsrücklage wirkungslos zu machen » (*Parl. Dok.*, Senat, 1982-1983, Nr. 450-1, S. 11).

In dem Bericht an den König, der dem vorerwähnten königlichen Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 voranging, heißt es in bezug auf die Zielsetzung von dessen Artikel 2:

« An zweiter Stelle soll mit Artikel 2 vermieden werden, daß bestimmte Gesellschaften versuchen würden, durch eine Satzungsänderung in bezug auf den Stichtag ihres Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 1982 eine Befreiung der Investitionsrücklage für zwei Geschäftsjahre (nämlich das Geschäftsjahr, das mit dem Kalenderjahr 1981 zusammenfällt, und das Geschäftsjahr, das am 1. Januar 1982 beginnt und vor dem 31. Dezember 1982 am neuen Abschlußdatum endet), die beide an das Veranlagungsjahr 1982 gebunden wären, zu erhalten.

Um zu vermeiden, daß in diesen Fällen die Steuerbefreiung [...] der Investitionsrücklage für zwei Veranlagungsjahre gewährt wird - was dem Geist des Textes widerspricht -, muß [Artikel 15 des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 so] angepaßt werden, daß jede Änderung, die ab dem 1. Dezember 1981 in den Satzungsbestimmungen über den Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommen wird, wirkungslos ist für die Anwendung der Bestimmungen bezüglich der Steuerbefreiung der Investitionsrücklage, so wie sie bestand, ehe sie durch den Investitionsabzug ersetzt wurde (Artikel 15 § 4 - neu - des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982). »

B.6. Aus dem Vorstehenden ist ersichtlich, daß die Zielsetzung darin bestand, die durch das Wirtschaftsförderungsgesetz vom 10. Februar 1981 eingeführte Regelung der Befreiung der Investitionsrücklage ab dem Veranlagungsjahr 1983 durch eine Regelung des Investitionsabzugs zu ersetzen.

Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob eine von ihm eingeführte Regelung der Steuerbefreiung beibehalten werden muß oder nicht oder aber durch eine andere Regelung ersetzt werden muß, und dabei festzulegen, für welchen Zeitraum und unter welchen Umständen eine Regelung Anwendung findet und ab wann und in welchen Fällen sie aufgehoben oder ersetzt wird.

Vorkommendenfalls kann er überdies Maßnahmen treffen, um Vorgehensweisen zu vereiteln, mit denen Steuerpflichtige den Vorteil einer Befreiung für einen nicht vom Gesetzgeber vorgesehenen Zeitraum erhalten würden.

Wenn daraus jedoch ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Steuerpflichtigen entsteht, muß der Hof prüfen, ob dieser Unterschied objektiv und vernünftig im Hinblick auf die verfolgte Zielsetzung zu rechtfertigen ist.

B.7. Das Unterscheidungskriterium zwischen Gesellschaften, je nachdem, ob sie ab dem 1. Dezember 1981 ihre Satzungsbestimmungen bezüglich des Stichtages des Jahresabschlusses geändert haben oder nicht, ist objektiv und steht im Zusammenhang mit der Absicht zu vermeiden, daß die Gesellschaften, die diese Änderung vorgenommen haben, weiterhin für den Zeitraum, der durch einen vorverlegten Abschluß des Geschäftsjahres mit dem Veranlagungsjahr 1982 verknüpft würde, Anspruch auf die Befreiung der Investitionsrücklage haben.

Daß keine Befreiung der Investitionsrücklage gewährt wird für ein zweites Geschäftsjahr, das anhand einer Änderung des Abschlußdatums mit einem vorherigen Veranlagungsjahr verknüpft wird, entspricht dem mit der angefochtenen Bestimmung angestrebten Ziel und ist nicht unverhältnismäßig im Vergleich zu diesem Ziel.

B.8. Wie der Ministerrat hervorhebt, kann sowohl aus dem Wortlaut des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 als auch aus der Darlegung der damit angestrebten Zielsetzung, wie sie aus dem dem obengenannten Erlaß (s. B.2.1) vorangegangenen Bericht an den König ersichtlich wird, abgeleitet werden, daß die neue Regelung des Investitionsabzugs hinsichtlich aller Investitionen anzuwenden war, die ab dem 1. Januar 1982 erfolgt waren, oder, für diejenigen, die keine Buchhaltung pro Kalenderjahr führen, hinsichtlich der Investitionen, die ab dem ersten Tag des Geschäftsjahres erfolgt waren, dessen Ergebnisse steuerbar sind für das Veranlagungsjahr 1983. Demnach konnte auch die alte Regelung nur angewandt werden hinsichtlich der vor diesen jeweiligen Daten angelegten Investitionsrücklagen.

Aus dem königlichen Erlaß Nr. 48 folgt, daß Operationen wie jene, die durch die klagenden Parteien vor dem Verweisungsrichter durchgeführt wurde, nicht dazu führen konnten, daß Gesellschaften durch eine Änderung des Geschäftsjahres die alte Regelung verlängern könnten. Es wurde für nützlich gehalten, dies mittels des königlichen Erlasses Nr. 149 zu präzisieren. Dieser königliche Erlaß von rein interpretativer Art garantiert, daß der königliche Erlaß Nr. 48 unter Einhaltung des Gleichheitsgrundsatzes auf alle Steuerpflichtigen angewandt wird.

Im Gegensatz zu dem, was die klagenden Partei vor dem Tatrichter behaupten, können weder der königliche Erlaß Nr. 149 noch seine Bestätigung durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 als rückwirkende Maßnahmen angesehen werden, die den Rechtssicherheitsgrundsatz beeinträchtigen würden. Diese Bestimmungen, die nicht den von den o.a. Parteien behaupteten Unterschied vornehmen, zielen genau darauf ab, die Anwendung derselben Regelung auf alle Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

B.9. Unbeschadet der Entscheidung des Hofes in seinem Urteil Nr. 70/97 (B.9) verletzen die obengenannten Bestimmungen nicht die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse verletzt nicht die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 bestätigt, vorbehaltlich der Erwägung in B.9.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 26. Mai 1999.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) L. De Grève