

## ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 1364
Urteil Nr. 84/99 vom 15. Juli 1999

### URTEIL

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf die Artikel 12 und 124 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Schiedshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage*

In seinem Urteil vom 24. Juni 1998 in Sachen der Parfina AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 30. Juni 1998 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Haben die Artikel 12 und 124 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches (1964) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, indem sie erlaubten, daß ein und derselbe Bestandteil des Eigenvermögens betrachtet wird als tatsächlich voll eingezahltes und mit Steuerbefreiung rückzahlbares Kapital oder als in Kapital umgewandelte Rücklagen, was hinsichtlich der anwendbaren steuerlichen Regelung gegensätzlich ist, je nachdem, ob die Rückzahlung vor oder nach der Inangriffnahme der Liquidation der übernehmenden Gesellschaft stattfindet, da die teilweisen Kapitalrückzahlungen infolge einer Spaltung aus steuerlicher Sicht unter Berücksichtigung eines bestimmten Gesellschaftskapitals zu betrachten waren, ohne dabei die mit Steuerbefreiung durchgeführte Spaltung unberücksichtigt zu lassen, während im Falle der Auseinandersetzung des jeweiligen Gesellschaftsvermögens nach einem ähnlichen Vorgang die Festsetzung des Gesellschaftskapitals ohne Berücksichtigung einer solchen Spaltung erfolgte? »

## II. *Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren*

Die Gesellschaft Parfina wurde gegründet durch eine Urkunde vom 24. Dezember 1990 im Rahmen der Aufspaltung der vorherigen Gesellschaft Parfina, die 1981 gegründet und durch Beschluß der Generalversammlung ihrer Aktionäre am 24. Dezember 1990 zur Liquidation gestellt worden war. Das Kapital der neuen Gesellschaft Parfina, die Partei in der Rechtssache vor dem Appellationshof ist, wurde gebildet durch Sacheinlagen bezüglich eines Teils des Gesellschaftskapitals der aufgespaltenen Gesellschaft, die auf etwa 145 Millionen Franken veranschlagt werden, sowie durch Bareinlagen eines zweiten Gründungsmitglieds in Höhe von 20.193 Franken. Diese Aufspaltung wurde in Anwendung von Artikel 124 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EStGB 1964) mit Steuerbefreiung verwirklicht.

Am 22. Februar 1991 hat die Generalversammlung der Parfina AG beschlossen, das Gesellschaftskapital durch eine Rückzahlung an die Aktionäre, die sich auf 18.000 Franken je Aktie belief, um 159.498.000 Franken herabzusetzen.

Im Anschluß an diese Kapitalherabsetzung hat die Parfina AG eine Erklärung in bezug auf den Mobilienvorabzug unterzeichnet, in der eine besteuerbare Dividende in Höhe von 146.280.196 Franken und ein Mobilienvorabzug in Höhe von 36.570.049 Franken angegeben waren. Dieser Erklärung hat die Parfina AG jedoch eine Notiz beigefügt, in der sie geltend machte, der Mobilienvorabzug sei in Wirklichkeit nicht auf diese Kapitalrückzahlung geschuldet, da das tatsächlich eingezahlte Kapital, das für die Anwendung von Artikel 12 EStGB zu berücksichtigen sei, den vollen Betrag der bei der Aufspaltung erhaltenen Sachanlagen umfasse. Es sei also nicht das tatsächlich eingezahlte Kapital der aufgespaltenen Gesellschaft zu berücksichtigen, da man sich nicht in dem in Artikel 124 § 3 des Gesetzbuches, der streng auszulegen sei, vorgesehenen Fall befinde.

Die Steuerverwaltung schloß sich diesem Standpunkt nicht an und veranlagte auf diese Kapitalrückzahlung einen Mobilienvorabzug in Höhe von 36.570.049 Franken.

Die Gesellschaft Parfina reichte gegen diese Besteuerung eine Beschwerde ein, die vom Steuereinsammler abgewiesen wurde. Demzufolge hat sie Berufung beim Appellationshof Lüttich eingelegt.

Somit bezieht der Gegenstand der beim Appellationshof Lüttich eingereichten Beschwerde sich auf die Bestimmung des tatsächlich von der Parfina AG zum Zeitpunkt der Kapitalherabsetzung eingezahlten Gesellschaftskapitals.

Nach Ansicht der Verwaltung beträgt das tatsächlich durch die Parfina AG eingezahlte Kapital 13.217.807 Franken (nämlich 91 Prozent des Gesellschaftskapitals der ehemaligen Parfina AG, das 14.525.063 Franken betrug), so daß die Kapitalherabsetzung um 159.498.000 Franken eine (besteuerbare) Dividende von 146.217.807 Franken und eine (nicht besteuerebare) Rückzahlung von tatsächlich eingezahltem Kapital in Höhe von 13.217.807 Franken umfasse.

Die Parfina AG vertritt den Standpunkt, ihr tatsächlich eingezahltes Gesellschaftskapital umfasse, neben einer Bareinlage von 20.193 Franken, den vollen Betrag der bei der Aufspaltung erhaltenen Sacheinlagen (nämlich 195.199.807 Franken), so daß die Kapitalherabsetzung um 159.498.000 Franken keinerlei besteuerbare Dividende umfasse.

In einem ersten Urteil vom 17. Dezember 1997 hat der Appellationshof Lüttich die Wiederaufnahme der Verhandlung angeordnet, damit die Parteien sich zu einer Frage, die er von Amts wegen aufgeworfen hat, äußern konnten, nämlich ob der Unterschied in der durch die Bestimmungen des EStGB 1964 eingeführten Regelung, so wie diese Bestimmungen damals anwendbar waren, zwischen dem Fall der späteren Aufteilung des Gesellschaftsvermögens und demjenigen der späteren Kapitalherabsetzung nicht zu einer Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen führe, die vom Hof als Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung betrachtet werden könnte.

In der Begründung des Urteils heißt es, das Gesetz vom 6. August 1993 « zur Festlegung steuerlicher Bestimmungen über den Zusammenschluß und die Aufspaltung von Gesellschaften » habe die Rahmenbedingungen des Problems verändert, denn dieses Gesetz habe Artikel 212 EStGB 1992 abgeändert, der Artikel 124 § 3 EStGB 1964 ersetzt hatte; Artikel 212 besage nun allgemein, daß im Falle des Zusammenschlusses oder der Aufspaltung unter Befreiung der Körperschaftsteuer das eingezahlte Kapital der übernehmenden Gesellschaft oder einer aus der Aufspaltung hervorgehenden Gesellschaft so festgesetzt werde, als ob der Zusammenschluß oder die Aufspaltung nicht stattgefunden hätte.

Wenn die Aufspaltung der ehemaligen Gesellschaft Parfina nach der Regelung dieses Gesetzes durchgeführt worden wäre, sei es also nicht zweifelhaft, daß im Falle einer späteren Kapitalherabsetzung der Klägerin durch teilweise Rückzahlung der Aktien ihr tatsächlich eingezahltes Kapital so hätte festgesetzt werden müssen, als ob die Aufspaltung nicht stattgefunden hätte, das heißt im Verhältnis zum eingezahlten Kapital der aufgespaltenen Gesellschaft.

Durch Urteil vom 24. Juni 1998 hat der Appellationshof, nach dessen Urteil die Schlußfolgerungen der Verwaltung nicht berücksichtigt werden konnten, weil sie nicht wirklich die Fragen beantwortet hätten, die die Wiederaufnahme der Verhandlung gerechtfertigt hätten, und der den Standpunkt vertreten hat, das von ihm untersuchte Problem betreffe in Wirklichkeit eine ursprüngliche Lücke in Artikel 124 § 3 EStGB 1964, durch die Artikel 12 desselben Gesetzbuches voll seine Wirkung habe entfalten können, dem Schiedshof die obenangeführte Frage unterbreitet.

### III. Verfahren vor dem Hof

Durch Anordnung vom 30. Juni 1998 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.

Durch Anordnung vom 6. August 1998 hat der amtierende Vorsitzende die für die Einreichung eines Schriftsatzes vorgesehene Frist bis zum 30. September 1998 verlängert.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 6. August 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; mit denselben Briefen wurde die Anordnung vom 6. August 1998 notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 25. August 1998.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der Parfina AG, mit Gesellschaftssitz in 4000 Lüttich, place de la Cathédrale 16, mit am 28. September 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, mit am 28. September 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 15. Oktober 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die Parfina AG hat mit am 6. November 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 26. November 1998 und 26. Mai 1999 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 30. Juni 1999 bzw. 30. Dezember 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 10. Februar 1999 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 17. März 1999 anberaumt.

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

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. März 1999

- erschienen

- . RA J. Kirkpatrick, beim Kassationshof zugelassen, für die Parfina AG,

- . RA G. Gauthier, in Dinant zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter E. Cerexhe und H. Boel Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte 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.

#### IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

##### *Standpunkt des Ministerrates und des Belgischen Staates*

A.1.1. Die Steuerverwaltung habe die fraglichen Artikel des EStGB 1964 stets so angewandt, daß das tatsächlich eingezahlte Gesellschaftskapital, das zu berücksichtigen gewesen sei, um die in bezug auf die Gesellschafter steuerbaren Kapitalrückzahlungen infolge einer Kapitalherabsetzung zu bestimmen, dem tatsächlich eingezahlten Gesellschaftskapital entspreche, das in bezug auf die Gesellschaft im Fall einer Aufteilung des Gesellschaftsvermögens zu berücksichtigen sei. Diese Auslegung habe sowohl in der Rechtslehre als auch in den Vorarbeiten zum EStGB 1964 eine Grundlage gefunden.

A.1.2. Inzwischen habe der Kassationshof (Kass., 11. Mai 1995, in Sachen Finncontact AG) diese feste Auslegung geändert und den Standpunkt vertreten, daß einerseits die Fiktion des Steuergesetzes, wonach die Fusion als nie stattgefunden betrachtet werde, sich strikt auf die im Gesetz angeführten Fragen beschränke (nämlich die Bestimmung des tatsächlich eingezahlten Kapitals im Fall einer späteren Aufteilung des Gesellschaftsvermögens), und daß andererseits die aus einer Aufspaltung (oder einer Übernahme) hervorgegangene Gesellschaft ein Steuerpflichtiger sei, der sich von der aufgespaltenen (oder übernommenen) Gesellschaft unterscheide und die Aufspaltung (oder Übernahme) für die aus der Aufspaltung (oder Übernahme) entstandene Gesellschaft somit keine Eingliederung ihrer eigenen Gewinne in ihr Gesellschaftskapital zur Folge habe.

Aus diesem Urteil gehe hervor, daß der Grundsatz der Transparenz des Kapitals der übernommenen oder aufgespaltenen Gesellschaften nur Anwendung finde bei der späteren Aufteilung des Gesellschaftsvermögens der übernehmenden Gesellschaft(en) und keineswegs anlässlich einer Rückzahlung oder einer Herabsetzung des Gesellschaftskapitals gemäß Artikel 72 der koordinierten Gesetze über die Handelsgesellschaften. Die Verwaltung habe also gemäß dem Wortlaut dieses Urteils einen solchen Vorgang nicht mehr besteuern dürfen.

Der Ministerrat möchte jedoch hervorheben, daß gemäß der Notiz zum Urteil des Kassationshofes « das Gesetz vom 6. August 1993 zur Festlegung steuerlicher Bestimmungen über den Zusammenschluß und die Aufspaltung von Gesellschaften die Gegebenheiten des Problems geändert hat; dieses Gesetz hat Artikel 212 EStGB 1992 abgeändert, der Artikel 124 § 3 EStGB 1964 ersetzt hat; Artikel 212 sieht nunmehr allgemein vor, daß bei einer mit Befreiung von der Körperschaftsteuer durchgeführten Fusion gemäß Artikel 211 das eingezahlte Kapital der übernehmenden Gesellschaft so festgelegt wird, als ob die Fusion nicht stattgefunden hätte ». Die dem Schiedshof unterbreitete Streitfrage weise jedoch kein retrospektives Interesse auf, da sie alle jetzigen Gesellschaften betreffe, die aus einer vor dem 1. Oktober 1993 mit Steuerbefreiung durchgeführten Aufspaltung (Fusion, Übernahme) entstanden seien. Es stehe dem Hof somit nicht zu, die fraglichen Gesetzesbestimmungen anders auszulegen als der Kassationshof; der Ministerrat geht somit davon aus, daß die Artikel 12 und 124 § 3 EStGB 1964 in Übereinstimmung mit der Lehre des vorstehend angeführten Urteils des Kassationshofes vom 11. Mai 1995 anzuwenden seien.

A.1.3. Der Ministerrat erinnert an die Grundsätze, nach denen der Schiedshof die Artikel 10 und 11 der Verfassung auslege, und führt an, aus der Anwendung der Artikel 12 und 124 § 3 EStGB 1964 ergebe sich in Übereinstimmung mit der Lehre aus dem Kassationsurteil vom 11. Mai 1995, daß dann, wenn das Gesellschaftskapital einer aus einer Aufspaltung entstandenen Gesellschaft vor der Liquidation dieser Gesellschaft Anlaß zu einer Rückzahlung gebe, die Rücklagen der aufgespaltenen Gesellschaft, die bei der Aufspaltung von der Steuer befreit gewesen seien, der Besteuerung endgültig entgingen. Mit anderen Worten, der Gesellschafter einer Gesellschaft, die in Anwendung von Artikel 124 EStGB 1964 aus einer mit Steuerbefreiung durchgeführten Aufspaltung entstanden sei und die aufgelöst werde, werde einer Besteuerung (Mobilienvorabzug) auf Dividenden unterliegen, die auf der Grundlage des Betrags der Rücklagen der aufgespaltenen Gesellschaft berechnet werde, wobei diese Rücklagen nicht als tatsächlich eingezahltes Gesellschaftskapital angesehen werden könnten, während der Gesellschafter einer unter den gleichen Bedingungen gegründeten Gesellschaft, die jedoch vor der Liquidation eine Rückzahlung ihres Gesellschaftskapitals infolge einer Herabsetzung dieses Kapitals vorgenommen habe, keinerlei Besteuerung aufgrund der auf diese Weise verteilten

Rücklagen der aufgespaltenen Gesellschaft unterliegen werde, da diese Rücklagen als tatsächlich eingezahltes Gesellschaftskapital gelten könnten.

Der Ministerrat geht demzufolge davon aus,

- daß die Artikel 12 und 124 § 3 eine Diskriminierung zwischen den Gesellschaftern von Gesellschaften einführen, die aus einer Aufspaltung mit Steuerbefreiung gemäß Artikel 124 entstanden seien, insofern die Rücklagen der aufgespaltenen Gesellschaften Anlaß zu einem Mobilienvorabzug gäben, je nachdem, ob sie infolge der Herabsetzung des Gesellschaftskapitals der aus der Aufspaltung entstandenen Gesellschaft vor ihrer Liquidation oder infolge der Teilung des Vermögens der aus der Aufspaltung entstandenen Gesellschaft nach ihrer Liquidation verteilt worden seien;

- daß zwischen den aus einer Aufspaltung mit Steuerbefreiung entstandenen Gesellschaften eine gleiche Diskriminierung bestehe in bezug auf die Erhebung der Körperschaftsteuer auf die steuerbefreiten Rücklagen der aufgespaltenen Gesellschaften.

Der Ministerrat räumt ebenfalls ein, keine Rechtfertigung für diese Diskriminierung geben zu können. Es handele sich in Wirklichkeit um ein Versehen des Gesetzgebers von 1962.

*Standpunkt der Gesellschaft Parfina, klagende Partei vor dem Appellationshof*

A.2.1. Wie bereits vor dem Verweisungsrichter verweist die Gesellschaft Parfina darauf, daß selbst dann, wenn eine Diskriminierung vorliege, kein Anlaß bestehe, dem Schiedshof eine präjudizielle Frage zu stellen, da es dem Hof nicht zustehe, eine Lücke des Steuergesetzes zu schließen und somit eine nicht im Gesetz vorgesehene Steuer zu schaffen. Der Hof unterlasse es zwar im Prinzip, die Sachdienlichkeit von präjudiziellen Fragen zu beurteilen, doch er könnte in diesem Fall aus zwei Gründen von dieser Regel abweichen: Einerseits lege das Verweisungsgericht selbst nahe, daß die Frage, ob die Sache dem Schiedshof unterbreitet werden müsse, nicht in den Zuständigkeitsbereich des Hofes falle; andererseits gehörten die Gründe, aus denen die gestellte Frage nicht beantwortet werden müsse, zum eigentlichen Aufgabenbereich des Hofes. Es obliege nämlich dem Hof, Gesetze für nichtig zu erklären, und nicht deren Lücken zu füllen, um eine Steuer einzuführen, die nicht im Gesetz vorgesehen sei. Im Steuerbereich schreibe Artikel 170 der Verfassung übrigens vor, daß eine Steuer zugunsten des Staates nur durch ein Gesetz eingeführt werden dürfe. So könnte der Staat im vorliegenden Fall, vorausgesetzt, der Hof würde feststellen, daß die fraglichen Bestimmungen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, eine Nichtigkeitsklage einreichen, jedoch nicht um die Nichtigerklärung dieser Regeln zu erreichen, sondern um die Ausdehnung ihres Anwendungsbereiches durch den Hof auf eine nicht im Gesetz vorgesehene Situation zu fordern.

Die im Verweisungsgericht angeführte Begründung sei verwunderlich; sie laute wie folgt: Zwar gestatte das Sondergesetz dem Schiedshof « die Wiederherstellung der Gleichheit zwischen den beiden Schalen der Waagschale nur durch das Wegnehmen eines normativen Überschusses und niemals durch die Nichtigerklärung (wahrscheinlich sollte es heißen: die Abänderung) einer mangelhaften Bestimmung », doch müsse man sich fragen, « ob das Sondergesetz über den Schiedshof selbst frei ist von jeder diskriminierenden Bestimmung ». Man müsse sich die Frage stellen, wie der Hof entscheiden könnte, daß das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, aus dem er seine Befugnisse ableite, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen würde, insofern dieses Gesetz nicht die Möglichkeit biete, die Lücken der Steuergesetze zu schließen, sondern lediglich gegebenenfalls Bestimmungen dieser Gesetze für nichtig zu erklären.

A.2.2. Hilfsweise macht die Gesellschaft Parfina geltend, daß die Kapitalherabsetzung einer Aktiengesellschaft durch die teilweise Rückzahlung der Aktien und die vollständige Aufteilung des Gesellschaftsvermögens einer Aktiengesellschaft infolge ihrer Auflösung keine ausreichend vergleichbaren Situationen seien, damit die sich aus den Artikeln 12 und 124 § 3 EStGB 1964 ergebende unterschiedliche Regelung in bezug auf die Bestimmung des eingezahlten Kapitals gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen könnte.

Die Situation einer in der Liquidation befindlichen Gesellschaft unterscheide sich nämlich grundsätzlich von derjenigen einer nicht aufgelösten Gesellschaft.

Ab ihrer Auflösung bleibe die Gesellschaft lediglich zum Zwecke ihrer Liquidation fortbestehen. Ihre Rechtsfähigkeit sei also aus steuerlicher Sicht eingeschränkt; vor dem Gesetz vom 22. Dezember 1989 sei eine aufgelöste Gesellschaft grundsätzlich nicht mehr den normalen Veranlagungen im Rahmen der Körperschaftsteuer auf ihre Jahresgewinne unterworfen gewesen (EStGB 1964, Artikel 125, vor dessen Abänderung durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989). Es sei nur eine Sonderveranlagung im Rahmen der Körperschaftsteuer auf die verteilten Beträge geschuldet gewesen, insofern sie mehr betragen hätten als das eingezahlte Kapital, das noch zurückzuzahlen gewesen sei (EStGB 1964, Artikel 118 und 131 Nr. 2, vor deren Abänderung durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989). Zwar blieben seit dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 die Jahresgewinne einer aufgelösten Gesellschaft den normalen Veranlagungen im Rahmen der Körperschaftsteuer unterworfen, doch die unter den Gesellschaftern verteilten Summen seien, insofern sie höher seien als das eingezahlte Kapital, nicht dem Mobilienvorabzug unterworfen (EStGB 1964, Artikel 169 Nr. 2, abgeändert durch das Gesetz vom 23. Oktober 1991, mit rückwirkender Kraft anwendbar auf die seit dem 1. Januar 1990 durchgeführten Geschäfte).

Im Gegenteil, solange die Gesellschaft nicht aufgelöst sei, stellten die durch die Gesellschaft ausgezahlten Gewinne für die Gesellschafter Einkünfte aus Aktien dar, und dies erkläre, daß die Dividenden dem Mobilienvorabzug unterlägen.

Das System der Kapitalherabsetzung durch teilweise Rückzahlung der Aktien sei in diesem Zusammenhang zu betrachten, der nichts mit der Auflösung zu tun habe; die Rückzahlungen würden als Dividenden betrachtet und unterlägen folglich dem Mobilienvorabzug, insofern sie nicht dem tatsächlich eingezahlten Kapital im Sinne von Artikel 12 des Gesetzbuches angerechnet würden.

Hilfsweise müsse man also schlußfolgern, daß die Artikel 12 und 124 EStGB 1964 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstießen.

A.2.3. In ihrem Erwidierungsschriftsatz verweist die Gesellschaft Parfina darauf, daß der Ministerrat eine Unkenntnis des Steuergesetzes an den Tag lege, wenn er behaupte, die Artikel 12 und 124 § 3 würden eine Diskriminierung unter den Gesellschaftern von Gesellschaften einführen, die auf der Grundlage von Artikel 124 aus Aufspaltungen mit Steuerbefreiung entstanden seien, insofern die Rücklagen der aufgespaltenen Gesellschaften Anlaß zu einem Mobilienvorabzug gäben oder nicht (wahrscheinlich ist dies aufgrund des anschließenden Textes so zu lesen: « nicht Anlaß geben würden oder Anlaß geben würden »), je nachdem, ob sie verteilt worden seien:

- infolge der Herabsetzung des Gesellschaftskapitals der aus der Aufspaltung entstandenen Gesellschaft vor ihrer Liquidation,
- oder infolge der Teilung des Gesellschaftsvermögens der aus der Aufspaltung entstandenen Gesellschaft nach ihrer Auflösung.

Der Ministerrat scheint also davon auszugehen, daß aufgrund der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Gesetzgebung die auf die Verteilungen bei Liquidation im Falle der Aufteilung des Gesellschaftsvermögens Anlaß zur Erhebung der Mobiliensteuer hätten geben können, was eindeutig ein Fehler sei.

- B -

*In bezug auf die Zuständigkeit des Hofes und die Tragweite der präjudiziellen Frage*

B.1. Die klagende Partei vor dem Verweisungsrichter macht geltend, der Hof sei nicht zuständig, um über die präjudizielle Frage zu erkennen, da diese sich auf eine Lücke des Einkommensteuergesetzbuches 1964 beziehe (nachstehend: EStGB 1964) und es dem Hof nicht zustehe, selbst diese Lücke zu schließen, indem er eine im Gesetz nicht vorgesehene Steuer schaffe, und zwar im Widerspruch zu Artikel 170 der Verfassung.

B.2.1. Aus der Prüfung des Sachverhalts und des vorhergehenden Verfahrens ergibt sich, daß es bei der dem Verweisungsrichter unterbreiteten Rechtssache um die Frage geht, wie Artikel 12 EStGB 1964 auszulegen ist, um das tatsächlich eingezahlte Gesellschaftskapital einer aus einer Aufspaltung entstandenen Gesellschaft zu bestimmen, wenn diese Gesellschaft eine Kapitalherabsetzung vornimmt. Während die Verwaltung den Standpunkt vertritt, dieses Gesellschaftskapital müsse so berechnet werden, als wenn die Aufspaltung nicht stattgefunden hätte, stellt das verweisende Rechtsprechungsorgan fest, der Kassationshof sei davon ausgegangen, daß der genannte Artikel 12 im engen Sinne ausgelegt werden müsse, daß die obengenannte Hypothese außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Artikels liege und daß folglich das eingezahlte Gesellschaftskapital unter Berücksichtigung des Aufspaltungsvorgangs berechnet werden müsse. Aus dieser Auslegung ergibt sich, daß der Staat keinen Mobilienvorabzug auf die eigentliche Kapitalherabsetzung erheben darf.

B.2.2. Das verweisende Rechtsprechungsorgan stellt diese Auslegung des Kassationshofes nicht in Abrede und führt in seinem Verweisungsurteil eine Einrede der Verfassungswidrigkeit an, wobei es den Standpunkt vertritt, diese Auslegung von Artikel 12 EStGB 1964 führe dazu, daß die Berechnung des eingezahlten Gesellschaftskapitals einer aus einer Aufspaltung entstandenen Gesellschaft, wenn sie eine Kapitalherabsetzung vornehme, anders sei als die Berechnungsweise, die Artikel 124 § 3 desselben EStGB vorsehe, wenn die gleiche Gesellschaft ihr Gesellschaftsvermögen nach ihrer Liquidation aufteile. Im ersten Fall werde das Gesellschaftskapital unter Berücksichtigung des Aufspaltungsvorgangs berechnet, im zweiten Fall nicht. Nach Ansicht des verweisenden Rechtsprechungsorgans habe diese unterschiedliche Berechnungsweise eine nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu vereinbarende Ungleichheit zur Folge, da der Vorgang der



Kapitalherabsetzung im Falle der aus der Aufspaltung entstandenen Gesellschaft nicht besteuert sei, während es eine Besteuerung gebe, wenn sie ihr Gesellschaftsvermögen nach ihrer Liquidation aufteile.

B.2.3. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß der Hof also von dem Tatrichter aufgefordert wird, sich über den Unterschied zu äußern, der bei der Weise der Bestimmung des Kapitals einer aufgespaltenen Gesellschaft gemacht wird, je nachdem, ob sie eine Kapitalherabsetzung gemäß Artikel 12 EStGB 1964 vornimmt oder ob sie ihr Gesellschaftsvermögen nach ihrer Auflösung gemäß Artikel 124 § 3 EStGB 1964 aufteilt.

Der Verweisungsrichter stellt dem Hof also die Frage, ob ein Behandlungsunterschied auf der Grundlage des Vergleichs zwischen zwei Gesetzesbestimmungen des positiven Rechts, die zur Zeit der Entstehung des zu beurteilenden Streitfalls in Kraft waren, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist. Daraus ist zu schlußfolgern, daß der Hof aufgrund von Artikel 26 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof für diese Frage zuständig ist.

### *Zur Hauptsache*

#### B.3.1. Artikel 12 EStGB 1964 besagt:

« § 1. Die Einkünfte aus Aktien oder damit gleichgestellten Anteilen im Sinne von Artikel 11 Nr. 1 umfassen:

1. die Dividenden, Zinsen, Geschäfts- oder Gründeranteile sowie alle anderen Erträge, die aus gleich welchem Grund und in gleich welcher Weise zugeteilt werden;
2. die teilweisen oder vollständigen Rückzahlungen des Gesellschaftskapitals, die auf andere Weise als in Ausführung eines ordnungsgemäßen Beschlusses zur Kapitalherabsetzung vorgenommen werden, der gemäß den Bestimmungen von Artikel 72 der durch königlichen Erlaß vom 30. November 1935 koordinierten Gesetze über die Handelsgesellschaften gefaßt wurde;
3. die Erträge aus Kapitalien, die angelegt wurden in gleich welchen Gesellschaften, Vereinigungen, Einrichtungen oder Organisationen mit Rechtspersönlichkeit, die anders als in den im Handelsgesetzbuch vorgesehenen Formen gegründet wurden und deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder aber Direktions- oder Verwaltungssitz sich in Belgien befindet.

§ 2. Für die Anwendung von § 1 Nr. 2 gilt die Aufnahme in das Gesellschaftskapital von anderen Gewinnen als die verteilten Gewinne, auf die ihr eigenes Steuersystem angewandt wurde, nicht als eine tatsächliche Einzahlung dieses Kapitals. »

B.3.2. Artikel 124 § 3 EStGB 1964 lautet:

« In den in den §§ 1 und 2 vorgesehenen Fällen werden die bei den übernehmenden oder aus dem Zusammenschluß, der Aufspaltung oder der Umwandlung hervorgegangenen Gesellschaften vorzusehenden Abschreibungen, Abzüge wegen Investitionen, Wertminderungen oder Mehrwerte auf die darin eingebrachten Bestandteile sowie das bei einer späteren Aufteilung des Gesellschaftskapitals dieser Gesellschaften vorzusehende Gesellschaftskapital so bestimmt, als ob der Zusammenschluß, die Aufspaltung oder die Umwandlung nicht stattgefunden hätte.

In den gleichen Fällen bleiben die Artikel 23, 25*bis*, 32*sexies*, 34, 36, 38, 105, 106 und 169 Nr. 3 unter den darin vorgesehenen Modalitäten und Bedingungen auf die in den zusammengeschlossenen, aufgespaltenen oder umgewandelten Gesellschaften vorhandenen Wertminderungen, Rückstellungen, Unter- und Überbewertungen, Zuschüsse, Forderungen, Mehrwerte und Rücklagen anwendbar in dem Maße, wie diese Bestandteile in den Aktiva der übernehmenden oder aus dem Zusammenschluß, der Aufspaltung oder der Umwandlung entstandenen Gesellschaften vorzufinden sind; in den in den Artikeln 32*sexies* und 36 vorgesehenen Fällen darf der Zusammenschluß, die Aufspaltung oder die Umwandlung nicht zur Folge haben, daß die Wiederverwendungsfrist über die ursprünglich vorgesehene Frist hinaus verlängert wird.

Um im Fall einer Aufspaltung das für jede der übernehmenden oder aus der Aufspaltung entstandenen Gesellschaften zu berücksichtigende Gesellschaftskapital zu bestimmen, wird davon ausgegangen, daß sie das Kapital der aufgespaltenen Gesellschaft im Verhältnis zum Nettowert der durch letztere bei jeder von ihnen vorgenommenen Einlage übernommen haben.

Für die Anwendung der vorstehenden Absätze wird davon ausgegangen, daß die Zusammenschlüsse, Aufspaltungen, Umwandlungen sowie die Einbringungen von Geschäftsbereichen oder der Gesamtheit von Gütern, an denen die übernommenen, zusammengeschlossenen, aufgespaltenen oder umgewandelten Gesellschaften zuvor mit Steuerbefreiung beteiligt waren, nicht stattgefunden haben. »

B.4.1. Der Vorgang der Kapitalherabsetzung durch eine teilweise Rückbezahlung an die Aktionäre ist ein Vorgang, mit dem die Generalversammlung der Aktionäre einer Aktiengesellschaft eine Satzungsänderung der Gesellschaft vornimmt, indem sie beschließt, ihr Kapital herabzusetzen. Dieser Vorgang betrifft eine nicht aufgelöste Aktiengesellschaft, denn ein solcher Vorgang, der unter Einhaltung der Rechte der Gläubiger durchgeführt werden muß, darf nicht mehr nach der Auflösung der Gesellschaft beschlossen werden, sobald diese sich in der Liquidation befindet. Folglich werden Rückzahlungen an die Aktionäre als Dividenden betrachtet, die dem Mobilienvorabzug unterliegen, außer wenn sie auf tatsächlich eingezahltes Kapital im Sinne des obengenannten Artikels 12 EStGB 1964 angerechnet werden. Nach der Auslegung durch den Kassationshof wird das eingezahlte Kapital einer aus einer Aufspaltung entstandenen Aktiengesellschaft unter Berücksichtigung dieser Aufspaltung berechnet, das heißt ausgehend davon, daß zum tatsächlich eingezahlten Kapital der volle Betrag der bei der Aufspaltung eingegangenen Sacheinlagen gehört.

B.4.2. Die Liquidation einer Gesellschaft umfaßt alle Vorgänge, die zunächst zur Bezahlung der Gläubiger und anschließend zur Aufteilung des Restbetrags der Nettoaktiva auf die Aktionäre oder Gesellschafter dienen. Die Liquidation zielt also auf den endgültigen Abgleich der Aktiva und Passiva der Gesellschaft ab. Der eigentliche Vorgang der vollständigen Aufteilung der Güter einer Aktiengesellschaft findet seinen Ursprung in der Auflösung dieser Gesellschaft und kann erst nach der Bezahlung der Gläubiger stattfinden. Gemäß Artikel 178 der koordinierten Gesetze über die Handelsgesellschaften bleibt die Gesellschaft ab ihrer Auflösung nur noch für die Vorgänge ihrer Liquidation fortbestehen. Ihre Rechtsfähigkeit ist also sowohl in kaufmännischer als auch in steuerlicher Hinsicht eingeschränkt. Daher unterliegen die an die Gesellschafter verteilten Beträge nur insofern dem Mobilienvorabzug, als sie das eingezahlte Kapital übersteigen. Gemäß dem obengenannten Artikel 124 § 3 EStGB wird das eingezahlte Kapital einer aus einer Aufspaltung hervorgegangenen Aktiengesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen zum Zeitpunkt ihrer Liquidation aufteilt, so berechnet, als ob diese Aufspaltung nicht stattgefunden hätte.

B.4.3. Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, daß die Kapitalherabsetzung einerseits und die Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer in der Liquidation befindlichen Gesellschaft andererseits ausreichend unterschiedliche Vorgänge sind, damit der Gesetzgeber, ohne gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung zu verstoßen, beschließen konnte, daß das eingezahlte Kapital einer aus einer Aufspaltung hervorgegangenen Gesellschaft unterschiedlich bestimmt wird je nachdem, ob es sich um eine Kapitalherabsetzung dieser Gesellschaft oder um die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens nach der Liquidation derselben Gesellschaft handelt.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 12 und 124 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern bei der Berechnung des eingezahlten Kapitals einer aus einer Aufspaltung entstandenen Gesellschaft diese Aufspaltung berücksichtigt wird oder nicht, je nachdem, ob das Gesellschaftsvermögen nach der Liquidation der Gesellschaft verteilt oder das Kapital herabgesetzt wird.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 15. Juli 1999.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) M. Melchior