

Geschäftsverzeichnissnr. 1582
Urteil Nr. 33/2000 vom 29. März 2000

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage*

In seinem Urteil vom 24. Dezember 1998 in Sachen der Depuydt-Mahieu GmbH gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 6. Januar 1999 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzbuches in der durch Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 abgeänderten und für die Veranlagungsjahre 1984 bis einschließlich 1990 geltenden Fassung gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, soweit er die Anwendbarkeit des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes von der Voraussetzung abhängig macht, daß die ausgeschütteten Gewinne nicht mehr als 13 % des amortisierten Gesellschaftskapitals betragen, wobei zu den ausgeschütteten Gewinnen neben den durch die Hauptversammlung gewährten Dividenden auch die Zinsen gerechnet werden, mit denen die von Gesellschaftern gewährten Vorschüsse verzinst werden, während diese gewährten Vorschüsse nicht im amortisierten Gesellschaftskapital enthalten sind? »

(...)

## V. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 126 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (EStGB 1964), in der durch Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 abgeänderten und für die Veranlagungsjahre 1984 bis einschließlich 1990 anwendbaren Fassung, legt den Richtsatz für die Körperschaftsteuer fest. Der zweite Absatz desselben Artikels bestimmt, unter welchen Voraussetzungen Gesellschaften ein ermäßigter Steuersatz eingeräumt werden kann. Der dritte Absatz desselben Artikels schließt jedoch bestimmte Gesellschaften von diesem ermäßigten Steuersatz aus.

Die präjudizielle Frage bezieht sich nur auf Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des EStGB 1964, aufgrund dessen Gesellschaften, deren in Artikel 98 oder 100 Nr. 2 genannte ausgeschüttete Gewinne mehr als 13 % des tatsächlich eingezahlten Gesellschaftskapitals betragen, das zu Beginn des Besteuerungszeitraums noch zurückzuzahlen ist, einschließlich der Emissionsprämien, aber ausschließlich der Vorschüsse im Sinne von Artikel 15 Absatz 2 Nr. 2, von diesem ermäßigten Steuersatz ausgeschlossen werden.

B.2.1. Dem Verweisungsrichter zufolge muß diese Bestimmung dahingehend interpretiert werden, daß unter «den in Artikel 98 oder 100 Nr. 2 genannten [...] Gewinnen» auch die Zinsen aus Vorschüssen zu verstehen sind, die Personengesellschaften gewährt werden von den Gesellschaftern oder deren Ehepartnern, sowie von deren Kindern, wenn die Gesellschafter oder deren Ehepartner über das gesetzliche Nutzungsrecht an den Einkünften dieser Kinder im Sinne von Artikel 15 Absatz 2 Nr. 2 des EStGB 1964 verfügen, während dieselben Vorschüsse laut Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des EStGB 1964 nicht in dem Begriff «tatsächlich eingezahltes Gesellschaftskapital, das zu Beginn des Besteuerungszeitraums noch zurückzuzahlen ist» eingeschlossen sind.

B.2.2. Der Hof muß seine Untersuchung auf die Rechtsfrage beschränken, die sich aufgrund der in der präjudiziellen Frage angegebenen Interpretation der beanstandeten Bestimmung durch den Verweisungsrichter ergeben hat. Der durch die Klägerin vor dem Verweisungsrichter angeführte Behandlungsunterschied zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften taucht in dieser Frage nicht auf.

B.2.3. Die Frage fordert auf zu einem Vergleich der Situation von Personengesellschaften, deren angelegtes Kapital nur aus eingezahltem Gesellschaftskapital besteht, und denen der ermäßigte Körperschaftsteuersatz bewilligt wird, wenn die ausgeschütteten Gewinne weniger als 13 % des tatsächlich eingezahlten Kapitals betragen, das zu Beginn des Besteuerungszeitraums noch zurückzuzahlen ist, mit der Situation von Personengesellschaften, deren gleicher Betrag an angelegtem Kapital sowohl aus eingezahltem Gesellschaftskapital als auch aus den obengenannten Vorschüssen besteht und denen der ermäßigte Steuersatz nicht bewilligt wird, wenn ungeachtet der Tatsache, daß die Verzinsung des eigentlichen Kapitals weniger als 13 % dieses Gesellschaftskapitals beträgt, die ausgeschütteten Gewinne einschließlich der Zinsen aus Vorschüssen 13 % dieses Gesellschaftskapitals übersteigen.

B.3. 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.

B.4. 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.5.1. Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des EStGB 1964 wurde durch Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 zur Festlegung von Steuer- und Haushaltsbestimmungen eingefügt.

Mit diesem Gesetz wollte der Gesetzgeber u.a. das System des schuldbefreienden Mobiliensteuervorabzugs verallgemeinern.

Laut der Begründung wollte der Gesetzgeber:

« 1. hauptsächlich:

a) den an der Quelle erhobenen Mobiliensteuervorabzug 'schuldbefreiend' machen für die der Personensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, d.h. daß für alle dem Mobiliensteuervorabzug unterliegenden Einkünfte aus beweglichen Vermögenswerten dieselbe Regelung eingeführt wird wie die, die festgelegt worden ist:

- durch den königlichen Erlaß vom 23. Mai 1981 für die Einkünfte aus Wertpapieren der ersten Tranche der Sonderanleihe 1981;

- durch Artikel 3 § 1 des königlichen Erlasses Nr. 15 vom 9. März 1982, abgeändert durch den königlichen Erlaß Nr. 150 vom 30. Dezember 1982, für die Einkünfte aus Aktien oder aus Kapitalanteilen, die 1982 oder 1983 mit den durch diese Erlasse dargelegten Vorteilen ausgegeben wurden;

b) zusammen mit dieser Maßnahme:

- den Steuersatz des Mobiliensteuervorabzugs erhöhen (von 20 % auf 25 %), mit Ausnahme der Einkünfte, für die der Vorabzug von 20 % schon 'schuldbefreiend' ist (s.o.);

- den abzugsfähigen Betrag der Summen, die für den Erwerb von Aktien oder Geschäftsanteilen belgischer Gesellschaften aufgewendet werden (Artikel 4 des königlichen Erlasses Nr. 15 vom 9. März 1982), herabsetzen (35.000 Franken statt 40.000);

- eine ausgleichende Sonderabgabe einführen zu Lasten der Steuerpflichtigen, deren Nettobetrag an Einkünften aus beweglichem Vermögen 1.110.000 Franken übersteigt;

2. *hilfsweise*, die Manipulationen unterbinden, mit denen die Erhebung des Mobiliensteuervorabzugs auf Zinsen von Geldeinlagen umgangen wird.

Den Mobiliensteuervorabzug schuldbefreiend machen beinhaltet folgendes:

1. Die der Personensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen - und nur sie allein - werden nicht mehr verpflichtet, ihre Einkünfte aus beweglichen Vermögenswerten und ihre damit gleichgestellten diversen Einkünfte in ihrer jährlichen Erklärung in dieser Steuer anzugeben, unter der Voraussetzung, daß es sich dabei um Einkünfte handelt, für die der Mobiliensteuervorabzug an der Quelle erhoben wird, d.h. beim Schuldner, wenn es um Einkünfte belgischen Ursprungs geht, und bei der ersten belgischen Zwischenperson, wenn es um die in Belgien eingenommenen Einkünfte ausländischen Ursprungs geht.

Für diejenigen, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, ist der an der Quelle erhobene Mobiliensteuervorabzug definitiv durch die Staatskasse erworben.

[...]

2. Die Einkünfte und Erträge aus Kapital und beweglichem Vermögen, sowie die damit gleichgestellten diversen Einkünfte, für die auf die Erhebung des Mobiliensteuervorabzugs an der Quelle verzichtet werden mußte - und noch muß - (weil es praktisch unmöglich war - und noch ist -, den Vorabzug an der Quelle zu erheben), müssen von den der Personensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen (von den anderen übrigens genauso) weiterhin in der jährlichen Steuererklärung angegeben werden, aber diese Einkünfte werden nicht mehr zu den anderen besteuerten Einkünften hinzugezählt; sie unterliegen einer getrennten Besteuerung zum Satz von 25 % (neuer Steuersatz des Mobiliensteuervorabzugs), es sei denn, auch hier, die Gesamtbesteuerung aller besteuerten Einkünfte (einschließlich *aller* Einkünfte und Erträge aus Kapital und beweglichem Vermögen und *aller* damit gleichgestellten diversen Einkünfte) ist für den betreffenden Steuerpflichtigen günstiger. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1983-1984, Nr. 758/1, SS. 1-2)

B.5.2. In diesem Rahmen hat der Gesetzgeber auch Mechanismen zur Vorbeugung von Steuerumgehung vorgesehen. Genauer gesagt, er wollte vermeiden, daß die Bezüge der Gesellschafter, die zur Personensteuer (sehr hoch) veranlagt wurden, massiv in Dividenden umgesetzt werden, was diesen Gesellschaftern den schuldbefreienden Mobiliensteuervorabzug einräumen würde. Aus den Vorarbeiten geht hervor, daß Artikel 19 des obengenannten Gesetzes, genauer gesagt, der neue Absatz 3 Buchstabe c von Artikel 126 des EstGB 1964, darauf abzielte, «Steuerumgehungsversuchen vorzubeugen, die als Folge des schuldbefreienden Mobiliensteuervorabzugs unter Gesellschaftsform betriebene

Familienunternehmen möglicherweise machen könnten, indem sie einen Teil der normalen Bezüge der Betreiber in Dividenden oder in Einkünfte aus angelegten Kapitalien, für die der Mobiliensteuervorabzug die Endsteuer darstellt, umsetzen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1983-1984, Nr. 758/15, S. 49).

Obleich die in Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des EStGB 1964 genannte Maßnahme vor allem zur Vorbeugung von Steuerumgehung ergriffen wurde, muß sie auch von dem Standpunkt aus betrachtet werden, daß somit das Anlegen von Spargeldern in Belgien gefördert und die finanzielle Struktur der Unternehmen verbessert wird (*Parl. Dok.*, Kammer, 1983-1984, Nr. 758/1, S. 1; Nr. 758/15, S. 5; Bericht an den König zum königlichen Erlaß Nr. 15 vom 9. März 1982 zur Förderung der Zeichnung oder des Ankaufs von Gesellschaftsrechte darstellenden Aktien oder Anteilen in belgischen Gesellschaften, *Belgisches Staatsblatt*, 12. März 1982, S. 2805).

B.6.1. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, die geltenden Körperschaftsteuersätze zu bestimmen und die diesbezüglichen Bedingungen und Ausnahmen festzulegen. Es ist nicht Aufgabe des Hofes zu urteilen, ob eine gesetzlich vorgeschriebene Maßnahme opportun oder wünschenswert ist.

B.6.2. Indem der Gesetzgeber bei der Festlegung der Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes für die Berechnung der 13%-Grenze nur das tatsächlich eingezahlte Gesellschaftskapital berücksichtigt, das zu Beginn des Besteuerungszeitraums noch zurückzuzahlen ist, und hierbei den Betrag der Vorschüsse ausschließt, die den Personengesellschaften bewilligt werden von den Gesellschaftern oder deren Ehepartnern, sowie von deren Kindern, wenn die Gesellschafter oder deren Ehepartner über das gesetzliche Nutzungsrecht an den Einkünften dieser Kinder verfügen, hat er eine Maßnahme ergriffen, die auf einem objektiven Kriterium beruht - der Art der Zusammensetzung des von den Gesellschaftern in der Personengesellschaft angelegten Kapitals -, das für das Erreichen des unter B.5.2 dargelegten doppelten Ziels des Gesetzgebers sachdienlich und dazu nicht unverhältnismäßig ist. Wenn nämlich die genannten Vorschüsse wohl in dem tatsächlich eingezahlten Gesellschaftskapital, das zu Beginn des Besteuerungszeitraums zurückgezahlt werden muß, eingeschlossen wären, würde der Betrag, der 13 % dieses Kapitals entspricht, höher liegen, so daß es möglich wäre, höhere Zinsen zu zahlen, was dazu führen würde, daß das erste Ziel des Gesetzgebers nicht erreicht würde.

Gleichzeitig würde die zweite Zielsetzung des Gesetzgebers, nämlich die Förderung von Investitionen und vor allem das Verbleiben von Mitteln in belgischen Unternehmen zur Stärkung ihrer finanziellen Struktur, unterminiert werden.

Die Kritik der klagenden Partei vor dem Verweisungsrichter, das gesetzliche Kriterium des Ausschlusses sei zu umfassend, weil es auch Steuerpflichtige treffe, die die betreffende Steuerumgehung nichts angehe, berücksichtigt nicht die zweite Zielsetzung des Gesetzgebers.

B.7. Die obengenannte klagende Partei macht des weiteren darauf aufmerksam, daß Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des EStGB 1964 durch Artikel 287 Nr. 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 zur Festlegung steuerlicher Bestimmungen abgeändert worden sei, so daß die in Artikel 15 Absatz 2 Nr. 2 des EStGB 1964 genannten Vorschüsse ab dem Veranlagungsjahr 1991 doch als tatsächlich eingezahltes Gesellschaftskapital berücksichtigt würden, vorausgesetzt, sie seien seit mindestens einem Jahr gewährt.

Die Tatsache, daß die kritisierte Maßnahme durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989 gelockert wurde, wobei der Gesetzgeber erklärte, daß er «eine bestimmte steuerliche Inkohärenz» habe korrigieren wollen (*Parl. Dok.*, Senat, 1989-1990, Nr. 806/1, S. 70), bedeutet nicht, daß die ursprüngliche Maßnahme nicht angemessen gerechtfertigt war.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 126 Absatz 3 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzbuches 1964 in der durch Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983 abgeänderten und für die Veranlagungsjahre 1984 bis einschließlich 1990 geltenden Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insoweit er die Anwendbarkeit des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes von der Voraussetzung abhängig macht, daß die ausgeschütteten Gewinne nicht mehr als 13 % des eingezahlten Gesellschaftskapitals betragen, wobei zu den ausgeschütteten Gewinnen neben den durch die Hauptversammlung gewährten Dividenden auch die Zinsen gerechnet werden, mit denen die von Gesellschaftern gewährten Vorschüsse verzinst werden.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 29. März 2000.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) G. De Baets