

Geschäftsverzeichnissnr. 3045
Urteil Nr. 90/2005 vom 11. Mai 2005

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in bezug auf die Artikel 20, 39 Nr. 1 und 40 § 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Vorsitzenden A. Arts und dem Richter und stellvertretenden Vorsitzenden P. Martens, und den Richtern A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 22. Juni 2004 in Sachen der Drukkerij Moderna AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 1. Juli 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 39 Nr. 1, 20 und 40 § 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern, in Verbindung mit den Artikeln 164 Buchstabe b), 165 und 164*bis* Buchstabe a) des königlichen Erlasses vom 4. März 1965 zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung von 1994, indem sie dazu führen, daß die der Gesellschaftssteuer unterliegenden Steuerpflichtigen für die während der Kalenderjahre 1988 und 1989 getätigten Investitionen nur den in Artikel 20 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 vorgesehenen geringeren Investitionsabzug genießen, weil sie ihre Buchhaltung auf eine bestimmte Art und Weise führen, d.h. im vorliegenden Fall über den Zeitraum vom 19. Mai 1988 bis zum 31. Dezember 1989, den sie am 31. Dezember 1989 abschließen, während die gleiche Kategorie von Steuerpflichtigen für die gleichen Investitionen den in Artikel 42*ter* des EStGB 1964 vorgesehenen höheren Investitionsabzug genießen, der Anwendung fand bis zum Steuerjahr 1989 einschließlich, weil sie ihre Buchhaltung auf eine andere Art und Weise führen, wobei für die im Jahre 1988 getätigten Investitionen gilt, daß sie vor der im *Belgischen Staatsblatt* erfolgten Veröffentlichung des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 getätigt wurden? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf die Artikel 20, 39 Nr. 1 und 40 § 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern (*Belgisches Staatsblatt*, 16. Dezember 1988), die wie folgt lauten:

« Art. 20. § 1. Die in Artikel 42*ter* § 2 des Einkommensteuergesetzbuches festgesetzten Prozentsätze des Investitionsabzugs werden wie folgt ersetzt:

a) als Basisprozentsatz des Abzugs gilt die in Prozenten ausgedrückte Erhöhung der durchschnittlichen Indexziffer der Verbraucherpreise des Staates für das Jahr, das dem Jahr der Investition vorausgeht, im Vergleich zur durchschnittlichen Indexziffer des diesem vorangehenden Jahres, abgerundet auf die höhere oder niedrigere Einheit, je nachdem, ob der Bruch fünfzig Hundertstel beträgt, und erhöht um drei Prozentpunkte, ohne daß der auf diese Weise errechnete Prozentsatz weniger als fünf Prozent oder mehr als zwölf Prozent betragen darf;

b) der Basisprozentsatz wird erhöht:

1. entweder um zehn Prozentpunkte, wenn es sich um Elemente handelt, die zur Förderung der Forschung und Entwicklung neuer Produkte und zukunftsgerichteter Technologien dienen, die entweder keine Auswirkungen auf die Umwelt haben oder die bezwecken, negative Auswirkungen auf die Umwelt zu verringern, oder um Elemente, mit denen ein rationellerer Energieverbrauch, die Verbesserung der industriellen Verfahren aus dem Blickwinkel der Energie sowie insbesondere die Rückgewinnung von Energie aus der Industrie bezweckt wird;

2. oder um sieben Prozentpunkte in den in Artikel 42^{ter} § 3 desselben Gesetzbuches vorgesehenen Fällen.

Wenn die wirtschaftlichen Umstände es rechtfertigen, kann der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlaß den in Absatz 1 Buchstabe *a*) vorgesehenen Basisprozentsatz des Abzugs erhöhen.

§ 2. Der obenerwähnte Artikel 42^{ter} findet auch Anwendung auf die Erträge im Sinne von Artikel 20 Nr. 3 desselben Gesetzbuches.

§ 3. Die in § 1 vorgesehenen Prozentsätze des Investitionsabzugs werden unter den in Artikel 70 des Sanierungsgesetzes vom 31. Juli 1984 festgelegten Bedingungen um fünf Punkte erhöht in bezug auf Investitionen der in Artikel 68 desselben Gesetzes vorgesehenen Innovationsgesellschaften ».

« Art. 39. Titel 1 dieses Gesetzes findet Anwendung:

1. bezüglich der Artikel 1 bis 5, des Artikels 6 § 1 Absätze 1 und 2 und § 2 bis § 7, der Artikel 7, 9 bis 12, 13 § 1, § 2 Buchstabe *a*) und § 3, der Artikel 14 bis 20, 22 bis 30 und 32 bis 35, und 38 mit Wirkung vom Steuerjahr 1990;

[...] ».

« Art. 40. [...]

§ 4. Jede Änderung, die ab dem 1. Januar 1988 am Datum des Jahresabschlusses vorgenommen wird, hat keinen Einfluß auf die Anwendung von Kapitel II von Titel I des Gesetzes ».

B.2. Das verweisende Rechtsprechungsorgan möchte vom Hof vernehmen, ob diese Bestimmungen in Verbindung mit den Artikeln 164 Buchstabe *b*), 164^{bis} Buchstabe *a*) und 165 des königlichen Erlasses vom 4. März 1965 zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches (1964) gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstießen, indem sie zur Folge hätten, daß die Höhe des Investitionsabzugs für in den Kalenderjahren 1988 und 1989 getätigte Investitionen je nach der Buchführungsart unterschiedlich sei, mit dem zusätzlichen Umstand für die im Jahr 1988 getätigten Investitionen, daß sie vor der Veröffentlichung des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 im *Belgischen Staatsblatt* getätigt worden seien.

Die fraglichen Bestimmungen sind in Verbindung mit den Bestimmungen des obenerwähnten königlichen Erlasses vom 4. März 1965 zu sehen, die den Besteuerungszeitraum unter anderem für die Gesellschaftssteuer festlegen und die wie folgt lauten:

« Art. 164. Der Besteuerungszeitraum deckt sich mit dem Jahr vor demjenigen, nach dem das Steuerjahr benannt wird, zur Anwendung:

[...]

b) der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden, die von Gebietsfremden im Sinne von Artikel 139 Nr. 2 desselben Gesetzbuches, die gemäß Artikel 148 desselben Gesetzbuches steuerpflichtig sind, erhoben wird, wenn die Betroffenen keine Buchhaltung oder eine Buchhaltung nach Kalenderjahren führen;

[...]».

« Art. 164*bis*. Der Besteuerungszeitraum deckt sich mit dem Geschäftsjahr vor dem Jahr, nach dem das Steuerjahr benannt wird, zur Anwendung:

a) der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden, die von Gebietsfremden im Sinne von Artikel 139 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches, die gemäß Artikel 148 desselben Gesetzbuches steuerpflichtig sind, erhoben wird, wenn das Geschäftsjahr sich über einen Zeitraum erstreckt, der kürzer oder länger ist als ein Jahr und die betreffenden Personen ihre Buchhaltung zum 31. Dezember des Jahres abschließen;

[...]».

« Art. 165. Der Besteuerungszeitraum deckt sich mit dem Geschäftsjahr, das in dem Jahr abgeschlossen wird, nach dem das Steuerjahr benannt wird, zur Anwendung der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden, die gemäß Artikel 148 des Einkommensteuergesetzbuches zu Lasten der Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 139 Nr. 2 desselben Gesetzbuches festgelegt wird, wenn die betreffenden Personen ihre Buchhaltung anders als nach Kalenderjahren führen ».

B.3. Aus der Begründung des Verweisungsurteils und aus den von den Parteien dargelegten Argumenten geht hervor, daß weniger die Herabsetzung des Investitionsabzugs in Artikel 20 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 beanstandet wird als vielmehr die Bestimmung dieses Gesetzes, die angesichts ihres in Artikel 39 Nr. 1 geregelten Inkrafttretens verhindert, daß eine Gesellschaft ihre Satzung vorerst ändert, um die sich aus diesem Gesetz ergebende Herabsetzung des Investitionsabzugs zu vermeiden, die eine Folge der Entscheidung der Gesellschaft bei ihrer Gründung ist, einerseits das erste Geschäftsjahr ihrer Betriebstätigkeit über einen längeren

Zeitraum als ein Jahr laufen zu lassen, und andererseits das Datum zum Abschluß ihrer Buchführung in der Satzung auf den 31. Dezember festzusetzen.

B.4. Während der Vorarbeiten zu Artikel 20 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 wurde erklärt:

« Artikel 20 § 1 dieses Entwurfs ändert nichts an den Modalitäten zur Gewährung des in Artikel 42ter des EStGB festgelegten Investitionsabzugs; er soll lediglich die Prozentsätze dieses Abzugs anpassen, indem sie an den Index gebunden werden; die nunmehr im besagten Artikel 42ter festgesetzten Prozentsätze sind nämlich nicht mehr gerechtfertigt angesichts der jüngst erfolgten Verringerung der Inflation.

Der Basisprozentsatz des Abzugs (derzeit 13 Prozent) entspricht künftig der Differenz der Inflation, die zum vorangegangenen Jahr festgestellt wird, zuzüglich drei Prozentpunkte; um zu vermeiden, daß die Maßnahme künftig zu gering oder zu hoch ausfallen würde, werden ein Mindestprozentsatz und ein Höchstprozentsatz des Abzugs festgesetzt » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-1, S. 19).

Artikel 40 § 4 bezweckt gemäß denselben Vorarbeiten, « gewisse Handlungen zu vermeiden, die die Gesellschaften vornehmen könnten, um die Anwendung bestimmter Maßnahmen dieses Gesetzes zu verzögern » (ebenda, S. 29). Dem wurde im Finanzausschuß des Senats hinzugefügt:

« Artikel 38 § 4 [nunmehr Artikel 40 § 4] soll lediglich vermeiden, daß durch eine Änderung des Abschlußdatums der Buchhaltungsunterlagen die Gesellschaften gewissen Bestimmungen, die für sie ungünstig sind, entgehen könnten, insbesondere hinsichtlich der abzugsfähigen Betriebskosten » (*Parl. Dok.*, Senat, Sondersitzungsperiode 1988, Nr. 440-2, S. 141).

B.5. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein System von Steuerbefreiungen, das er eingeführt hat, geändert werden muß oder nicht, und dabei zu bestimmen, für welchen Zeitraum, unter welchen Umständen und nach welchen Modalitäten diese Änderung Anwendung findet.

Gegebenenfalls kann er außerdem Maßnahmen ergreifen, um Praktiken zu vereiteln, mit denen Steuerpflichtige den Vorteil einer Befreiung, wie im vorliegenden Fall die Höhe des Investitionsabzugs, erzielen würden für einen Zeitraum, den der Gesetzgeber nicht beabsichtigt hat.

Wenn dadurch jedoch ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Steuerpflichtigen entsteht, muß der Hof beurteilen, ob dieser Unterschied objektiv und vernünftig im Vergleich zur Zielsetzung zu rechtfertigen ist.

B.6. Der Behandlungsunterschied zwischen Gesellschaften hinsichtlich des Steuervorteils für Investitionen, je nachdem, ob sie ab dem 1. Januar 1988 ihre Satzungsbestimmungen bezüglich des Datums des Jahresabschlusses geändert haben oder nicht, beruht auf einem objektiven Kriterium. Dieses Kriterium hängt mit der Absicht zusammen, zu vermeiden, daß die Gesellschaften, die diese Änderung vorgenommen haben, weiterhin den höheren Investitionsabzug genießen für den Zeitraum, der durch einen vorzeitigen Abschluß des Geschäftsjahres noch mit dem Steuerjahr 1989 und nicht mit dem Steuerjahr 1990 verbunden würde.

Der Umstand, daß kein höherer Investitionsabzug gewährt wird für das Geschäftsjahr, das durch eine Änderung des Datums des Jahresabschlusses mit einem Steuerjahr verbunden wird, das dem Steuerjahr 1990 vorangeht, entspricht der mit dem fraglichen Artikel 40 § 4 angestrebten Zielsetzung und ist nicht unverhältnismäßig hierzu.

Der Behandlungsunterschied, der hinsichtlich der Höhe des Investitionsabzugs zwischen den Gesellschaften, die 1988 und 1989 Investitionen getätigt haben, besteht, je nachdem, ob sie den Abschluß ihrer Buchhaltung vor dem oder zum 31. Dezember 1989 vorgesehen haben, ist die Folge einer Entscheidung der Gesellschaften selbst, für die der Gesetzgeber nicht verantwortlich gemacht werden kann. Indem die vor dem verweisenden Rechtsprechungsorgan klagende Partei das erste Geschäftsjahr über einen Zeitraum laufen ließ, der länger war als ein Jahr, und das erste Geschäftsjahr zum 31. Dezember 1989 abgeschlossen hat, hat sie sich dafür entschieden, den ersten Besteuerungszeitraum ihrer Betriebstätigkeit mit dem Steuerjahr 1990 zusammenfallen zu lassen, für das der Gesetzgeber noch gesetzgeberisch auftreten konnte, so daß im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen werden kann, daß die gesetzliche Regelung rückwirkend eingeführt wurde.

B.7. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Die Artikel 20, 39 Nr. 1 und 40 § 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie zur Folge haben, daß die Höhe des Investitionsabzugs für in den Kalenderjahren 1988 und 1989 getätigte Investitionen je nach der Buchführungsart unterschiedlich ist.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 11. Mai 2005.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) A. Arts