

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 3020

Urteil Nr. 130/2005
vom 19. Juli 2005

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 198 Absatz 1 Nrn. 7 und 10 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 4. Juni 2004 in Sachen der Banque Dewayy AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 11. Juni 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Fragen gestellt:

1. « Verstößt Artikel 198 Absatz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 56 Absatz 1 und 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (ex-Artikel 73 b Absatz 1 und 73 d), insofern er verbietet, dass (mit Ausnahme des Sonderfalls der totalen Vermögensverteilung der Gesellschaft, die die Aktien ausgegeben hat) die erzielten Wertminderungen auf Aktien, die von Gesellschaften, die die in Artikel 203 desselben Gesetzbuches vorgesehene 'Veranlagungsbedingung' nicht erfüllen und für die die Mehrwerte nicht gemäß Artikel 192 § 1 desselben Gesetzbuches von der Gesellschaftssteuer befreit sind, von der Besteuerungsgrundlage der Gesellschaftssteuer abgezogen werden, was dazu führt, dass

- eine belgische Gesellschaft, die in solche Aktien investiert, eine Steuerbelastung zu tragen hat, wenn sie sie mit einem Mehrwert abtritt, dafür aber keinen Steuerabzug genießt, wenn sie sie mit einer Wertminderung abtritt, während eine Gesellschaft, die in andere Aktien investiert, weder eine Steuerbelastung zu tragen hat, noch einen Steuervorteil genießt, wenn sie diese Aktien abtritt, weil der Mehrwert nicht besteuert wird und die Wertminderung nicht abzugsfähig ist;

- eine belgische Gesellschaft, die mit solchen Aktien handelt, eine Steuerbelastung zu tragen hat, wenn das Nettoergebnis vor Steuern ihrer Käufe und Verkäufe solcher Aktien null beträgt, wobei die Verkäufe, die einen Mehrwert erbracht haben, zu einer Besteuerung führen und die Verkäufe, die eine Wertminderung erbracht haben, nicht zum Steuerabzug berechtigen, während eine Gesellschaft, die mit anderen Aktien handelt, keine einzige Steuerbelastung zu tragen hat, wenn das Nettoergebnis vor Steuern ihrer Käufe und Verkäufe der Aktien null beträgt, wobei die Verkäufe, die eine Wertminderung erbracht haben, keinen Anlass zum Steuerabzug geben, wobei aber auch die Verkäufe, die einen Mehrwert erbracht haben, nicht zur Besteuerung führen? »;

2. « Verstößt Artikel 198 Absatz 1 Nr. 10 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, dahingehend ausgelegt, dass er verbietet, dass Zinsen abgezogen werden in Höhe des Betrags der Dividenden, die als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig sind, jedoch wegen des Vorhandenseins von Verlusten nicht tatsächlich in Abzug gebracht wurden, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er dazu führt, dass eine verlustreiche Gesellschaft einer doppelten Besteuerung unterliegt, die eine gewinnträchtige Gesellschaft, die Anleihen aufgenommen hat, aber Dividenden empfängt, die nicht als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig sind, nicht unterliegt: Steuer auf Dividenden, die von der verlustreichen Gesellschaft erhalten wurden, weil sie den Abzug wegen der endgültig besteuerten Einkünfte nicht genießen, und auf die von dieser Gesellschaft erhaltenen Zinsen in Höhe des Betrags der als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähigen Dividenden? ».

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Die beiden präjudizielle Fragen beziehen sich auf die sogenannte Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte (EBE), so wie sie durch die Artikel 202 bis 205 des Einkommensteuergesetzbuches in der auf die Steuerjahre 1998 und 1999 anwendbaren Fassung organisiert ist.

B.2.1. Artikel 202 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der nacheinander durch Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Juli 1992 « zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen », durch Artikel 3 des Gesetzes vom 22. März 1995 « zur Bestätigung des Abkommens vom 1. Juni 1994 zwischen der föderalen Regierung, der Flämischen Regierung, der Wallonischen Regierung und der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt bezüglich der Begleichung der Schulden der Vergangenheit und der damit verbundenen Lasten in Sachen Sozialwohnungen sowie zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen im Hinblick auf die Anwendung des besagten Abkommens » und durch Artikel 25 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nrn. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion » abgeänderten Fassung besagte:

« § 1. Von den Gewinnen aus dem Besteuerungszeitraum wird ebenfalls Folgendes abgezogen, insofern es darin enthalten ist:

1. Dividenden, mit Ausnahme der Einkünfte, die anlässlich der Abtretung der eigenen Aktien oder Anteile an eine Gesellschaft oder bei der vollständigen oder teilweisen Teilung des Vermögens einer Gesellschaft erzielt wurden;

2. insofern es sich um eine Dividende handelt, auf die die Artikel 186, 187 oder 209 oder gleichartige Bestimmungen des ausländischen Rechts angewandt wurden, der Überschuss, den die erzielten Summen oder der Wert der erhaltenen Elemente im Vergleich zum Investitionswert oder Kostenpreis der Aktien oder Anteile darstellen, die von der ausgebenden Gesellschaft erworben, zurückgezahlt oder eingetauscht wurden, gegebenenfalls erhöht um die diesbezüglichen Mehrwerte, die vorher ausgedrückt und nicht befreit wurden;

[...]

§ 2. Die in § 1 Nrn. 1 und 2 vorgesehenen Einkünfte sind nur insofern abzugsfähig, als die Gesellschaft, die sie erhält, am Datum der Zuteilung oder Zahlbarstellung eine Beteiligung von mindestens fünf Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft besitzt und deren Investitionswert mindestens 50 Millionen Franken beträgt.

Diese Bedingung gilt jedoch nicht für die Einkünfte:

1. die Kreditanstalten im Sinne von Artikel 56 § 1 erzielen;
2. die Versicherungsunternehmen im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe h) erzielen;
3. die Börsengesellschaften im Sinne von Artikel 47 des Gesetzes vom 6. April 1995 über die Sekundärmärkte, den Status von Investmentgesellschaften und deren Kontrolle, die Vermittler und Anlageberater erzielen;
4. die Investmentgesellschaften erzielen;
5. die dem Gesetz vom 22. Dezember 1986 unterliegende Interkommunalen gewähren oder zuteilen;
6. die Investmentgesellschaften gewähren oder zuteilen ».

B.2.2. Artikel 203 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch Artikel 26 des obenerwähnten königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 und anschließend abgeändert durch Artikel 25 Nr. 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 1998 « zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen », durch Artikel 51 des Gesetzes vom 10. März 1999 « zur Abänderung des Gesetzes vom 6. April 1995 über die Sekundärmärkte, den Status von Investmentgesellschaften und deren Kontrolle, die Vermittler und Anlageberater, zur Festlegung der Steuerregelung für Aktienverleihgeschäfte und zur Festlegung verschiedener sonstiger Bestimmungen » und durch Artikel 17 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen », besagte:

« § 1. Die Einkünfte im Sinne von Artikel 202 § 1 Nrn. 1 und 2 sind außerdem nicht abzugsfähig, wenn sie gewährt oder zuteilt werden durch:

1. eine Gesellschaft, die nicht der Gesellschaftssteuer oder einer dieser Steuer entsprechenden ausländischen Steuer unterliegt oder die in einem Staat niedergelassen ist, dessen gemeinrechtliche Bestimmungen in Bezug auf Steuern erheblich vorteilhafter sind als in Belgien;
2. eine Finanzierungsgesellschaft, eine Anlagegesellschaft oder eine Investmentgesellschaft, die, obwohl sie im Staat ihres Steuersitzes einer Steuer im Sinne von Nr. 1 unterliegt, dort in den Genuss einer vom allgemeinen Recht abweichenden Steuerregelung gelangt;

3. eine Gesellschaft, insofern deren Einkünfte anderer Art als Dividenden aus einer Quelle außerhalb des Staates ihres Steuersitzes stammen und die im Staat des Steuersitzes in den Genuss einer vom allgemeinen Recht abweichenden getrennten Steuerregelung gelangt;

4. eine Gesellschaft, insofern sie durch eine oder mehrere ausländische Niederlassungen, die einer erheblich vorteilhafteren Steuerregelung unterliegen als derjenigen, der diese Gewinne in Belgien unterlegen hätten, Gewinn erzielt;

5. eine andere Gesellschaft als eine Investmentgesellschaft, die Dividenden wieder ausschüttet, die in Anwendung der Nrn. 1 bis 4 nicht selbst zu mindestens 90 Prozent abgezogen werden könnten.

Die in Artikel 202 § 1 Absatz 1 Nrn. 1 und 2 genannten Gewinne, die Entschädigungen für fehlende Coupons im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 darstellen, sind ebenfalls nicht abzugsfähig.

§ 2. Paragraph 1 Nr. 1 findet nicht Anwendung auf Dividenden, die gewährt oder zugeteilt werden durch Interkommunalen, die dem Gesetz vom 22. Dezember 1986 unterliegen.

Paragraph 1 Nr. 2 findet nicht Anwendung auf Investmentgesellschaften, in deren Satzung die jährliche Ausschüttung von mindestens 90 Prozent der erworbenen Einkünfte vorgesehen ist, abzüglich der Entlohnungen, Provisionen und Kosten, vorausgesetzt und insofern diese Einkünfte aus Dividenden stammen, die selbst die Bedingungen für den Abzug im Sinne von § 1 Nrn. 1 bis 4 erfüllen, oder aus Mehrwerten, die sie auf Aktien oder Anteile erzielt haben, die aufgrund von Artikel 192 § 1 befreit werden können.

Paragraph 1 Nrn. 2 und 5 findet nicht Anwendung auf Dividenden, die aufgrund einer direkten oder indirekten Beteiligung an einer Finanzierungsgesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union erzielt wurden, die für den Aktionär rechtmäßigen Bedürfnissen wirtschaftlicher oder finanzieller Art entspricht, vorausgesetzt und insofern die Summe der zum Beginn des Besteuerungszeitraums besteuerten Rücklagen und des am Ende dieses Zeitraums eingezahlten Kapitals der Finanzierungsgesellschaft nicht mehr als 33 Prozent der Schulden darstellt.

Paragraph 1 Nr. 4 findet nicht Anwendung, insofern die Gewinne aus einer ausländischen Niederlassung einer ansässigen Gesellschaft stammen, die in einem Staat niedergelassen ist, mit dem Belgien ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, oder wenn die tatsächlich im Ausland auf die Gewinne der Niederlassung angewandten Steuern wenigstens 15 Prozent betragen.

Paragraph 1 Nr. 5 findet nicht Anwendung, wenn die wieder ausschüttende Gesellschaft:

1. eine ansässige Gesellschaft oder eine ausländische Gesellschaft mit Sitz in einem Staat ist, mit dem Belgien ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, und dort einer ähnlichen Steuer wie der Gesellschaftssteuer unterliegt, ohne in den Genuss einer vom allgemeinen Recht abweichenden Steuerregelung zu gelangen, und deren Aktien an einer Wertpapierbörse eines Mitgliedstaates der Europäischen Union gemäß der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 5. März 1979 (79/279/EWG) zur Koordinierung der Bedingungen für die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Notierung an einer

Wertpapierbörse oder eines Drittstaates, dessen Gesetzgebung zumindest gleichwertige Zulassungsbedingungen vorsieht, notiert werden;

2. eine Gesellschaft ist, deren Einkünfte von dem Abzugsrecht ausgeschlossen wurden, das durch diesen Artikel in Belgien oder durch eine Maßnahme ausländischen Rechts mit gleicher Wirkung geregelt wird.

Paragraph 1 Absatz 2 findet nicht Anwendung:

1. entweder wenn der Schuldner der Entschädigung für fehlende Coupons:

- eine ansässige Gesellschaft, eine juristische Person im Sinne von Artikel 220 Nr. 2 oder Nr. 3 oder ein Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 227 Nr. 2 oder 3 ist, auf den die Bestimmungen von Artikel 240 Absatz 2 beziehungsweise 234 Nr. 5 anwendbar sind;

- eine ausländische Gesellschaft ist, die hinsichtlich der besagten Entschädigung einer ähnlichen Steuer wie der Gesellschaftssteuer unterliegt, ohne in den Genuss einer vom allgemeinen Recht abweichenden Steuerregelung zu gelangen;

2. oder wenn das Geschäft, das zu dieser Entschädigung Anlass gegeben hat, vollständig durch ein Zahlungs- und Abwicklungssystem abgewickelt wird, das durch die zuständige Behörde eines geregelten Marktes im Sinne der Richtlinie 93/22/EWG über Wertpapierdienstleistungen oder durch ein System eines nicht der Europäischen Union angehörenden Staates, dessen Gesetzgebung zumindest gleichwertige, vom Finanzminister anerkannte Funktionsbedingungen vorsieht. Bezüglich dieser Entschädigung legt der König die Anerkennungsbedingungen fest, die das System erfüllen muss, sowie den Zeitraum, für den die Anerkennung gewährt werden kann.

§ 3. Zur Anwendung von § 1 Nr. 5 und unbeschadet § 2 wird davon ausgegangen, dass die direkt oder indirekt von Gesellschaften im Sinne von § 1 Nrn. 1 und 2 gewährten oder zuteilten Dividenden nicht die Abzugsbedingungen erfüllen ».

B.2.3. Artikel 204 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch Artikel 27 des obenerwähnten königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996, besagt:

« Es wird davon ausgegangen, dass die gemäß Artikel 202 § 1 Nr. 1 [...] abzugsfähigen Einkünfte in den Gewinnen des Besteuerungszeitraums enthalten sind in Höhe von 95 Prozent des einkassierten oder eingenommenen Betrags, gegebenenfalls zuzüglich des tatsächlichen oder fiktiven Mobiliensteuervorabzugs [...].

Es wird davon ausgegangen, dass der in Artikel 202 § 1 Nr. 2 erwähnte Betrag zu mindestens 95 Prozent in den Gewinnen des Besteuerungszeitraums enthalten ist ».

B.2.4. Artikel 205 desselben Gesetzbuches, dessen Paragraph 2 durch Artikel 28 des obenerwähnten königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 ersetzt wurde, besagt:

« § 1. Es wird kein Abzug aufgrund von Artikel 202 wegen Einkünften aus Vermögenswerten gewährt, die für die Ausübung der Berufstätigkeit in Betrieben verwendet wurden, über die der Steuerpflichtige im Ausland verfügt und deren Gewinne aufgrund internationaler Doppelbesteuerungsabkommen befreit sind.

§ 2. Der in Artikel 202 vorgesehene Abzug ist auf den Betrag der Gewinne des Besteuerungszeitraums begrenzt, so wie er nach Anwendung von Artikel 199 übrig bleibt, nach Abzug:

1. der nicht als Berufskosten abziehbaren unentgeltlichen Zuwendungen, mit Ausnahme der in Anwendung der Artikel 199 und 200 von den Gewinnen abgezogenen Zuwendungen;

2. der in Artikel 53 Nrn. 6 bis 11 und 14 vorgesehenen Kosten;

3. der in Artikel 54 vorgesehenen Zinsen, Gebühren und Entlohnungen;

4. der in Artikel 55 vorgesehenen nicht abzugsfähigen Zinsen;

5. der Arbeitgeberbeiträge zur Zusatzversicherung gegen Alter und vorzeitigen Tod sowie die gleichgestellten Prämien gewisser Lebensversicherungen, insofern diese Beiträge und Prämien nicht den Bedingungen und Grenzen der Artikel 59 und 195 entsprechen, sowie die Pensionen, Renten und als solche geltenden Zulagen, insofern diese Summen nicht den in Artikel 60 festgelegten Bedingungen und Grenzen entsprechen;

6. eines Betrags von 25 Prozent der Kosten und Wertminderungen bezüglich der Verwendung von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Kleinbussen im Sinne von Artikel 66, mit Ausnahme der Treibstoffkosten;

7. der als Gewinne geltend Erstattungen im Sinne von Artikel 189 § 1;

8. der in Artikel 198 Absatz 1 Nrn. 4, 8 und 9 vorgesehenen Steuern ».

In Bezug auf die erste präjudizielle Frage

B.3. Die erste präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 198 Absatz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der durch Artikel 28 des Gesetzes vom 6. Juli 1994 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen abgeänderten Fassung. Er besagt:

« Als Berufskosten gelten nicht:

[...]

7. Wertverringerungen und Wertminderungen auf Aktien oder Anteile, mit Ausnahme der anlässlich der vollständigen Teilung des Vermögens einer Gesellschaft verzeichneten

Wertminderungen in Höhe des Verlustes des eingezahlten Kapitals, das diese Aktien oder Anteile darstellen;

[...]».

B.4. Artikel 192 § 1 desselben Gesetzbuches, nacheinander abgeändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 « zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und verschiedener Bestimmungen », durch Artikel 21 des obenerwähnten königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996, durch Artikel 22 Nr. 1 des obenerwähnten Gesetzes vom 22. Dezember 1998 und durch Artikel 48 des obenerwähnten Gesetzes vom 10. März 1999, besagt:

« Vollständig befreit sind ebenfalls die nicht in Artikel 45 § 1 Absatz 1 und § 2 Absatz 1 genannten Mehrwerte, die auf Aktien oder Anteile erzielt werden, deren etwaige Einkünfte aufgrund der Artikel 202 § 1 und 203 von den Gewinnen abgezogen werden können.

Die Befreiung findet nur Anwendung, insofern der beststeuerbare Betrag der Mehrwerte höher ist als die Summe der vorher angenommenen Wertminderungen der Aktien oder Anteile, abzüglich der Summe der Mehrwerte, die aufgrund von Artikel 24 Absatz 1 Nr. 3 besteuert wurden ».

B.5. Aus der Sachlage der Rechtssache und der Begründung der Verweisungsentscheidung geht hervor, dass der Hof gebeten wird, die Vereinbarkeit des obengenannten Artikels 198 Absatz 1 Nr. 7 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit den Artikeln 56 Absatz 1 und 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft zu prüfen, insofern er insbesondere alle Gesellschaften, die der belgischen Gesellschaftssteuer unterliegen, die Aktienhandel betreiben und beim Verkauf einer Aktie eine Wertminderung erzielen, auf identische Weise behandelt.

Es wird bemängelt, dass die fragliche Bestimmung unter diesen Gesellschaften nicht unterscheide zwischen einerseits denjenigen, die eine Wertminderung auf eine Aktie erzielten, die von einer der im obengenannten Artikel 203 erwähnten ausländischen Gesellschaften ausgegeben worden sei, und andererseits denjenigen, die eine Wertminderung auf eine Aktie erzielten, die nicht von einer dieser Gesellschaften ausgegeben worden sei.

B.6. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots untersagen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in

wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

B.7. Die fragliche Bestimmung verbietet es den in B.5 erwähnten Gesellschaften, von ihren steuerbaren Einkünften die erzielten Wertminderungen auf Aktien als Berufskosten abzuziehen.

B.8. Die Mehrwerte, die von der zweiten in B.5 erwähnten Kategorie von Gesellschaften anlässlich des Verkaufs von Aktien erzielt werden, stellen grundsätzlich steuerfreie Einkünfte aufgrund des obengenannten Artikels 192 dar, während dies nicht der Fall ist für Mehrwerte, die von Gesellschaften erzielt werden, die zu der ersten in B.5 erwähnten Kategorie von Gesellschaften gehören, da die Einkünfte aus ihren Aktien nicht von ihrem Gewinn abzugsfähig sind aufgrund des erwähnten Artikels 203.

B.9. Die in B.3 erwähnte fragliche Bestimmung wurde während der Vorarbeiten als « Gegenstück » zur Regel der Befreiung der Mehrwerte auf Aktien, deren Einkünfte die sogenannte « Veranlagungsbedingung » der Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte (EBE) erfüllen, dargestellt (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/1, S. 6), oder als eine Bestimmung, die parallel hierzu ist (ebenda, Nr. 1784/1, S. 8; *Parl. Dok.*, Senat, 1991-1992, Nr. 1454/2, S. 4).

B.10. Unter diesen Umständen können die beiden obenerwähnten Kategorien von Gesellschaften als wesentlich unterschiedlich hinsichtlich der fraglichen Maßnahme angesehen werden.

In Bezug auf die Einhaltung der Artikel 10 und 11 der Verfassung an sich

B.11. Die fragliche Bestimmung soll « auf konsequente Weise den Grundsatz *non bis in idem* anwenden » auf « Wertminderungen, die die Muttergesellschaft auf Beteiligungen an Tochtergesellschaften erleidet », wobei der Gesetzgeber feststellte: « Eine Wertminderung ist Ausdruck einer Verschlechterung des Ergebnisses der Tochtergesellschaft und somit allgemein von Verlusten, die bei der Tochtergesellschaft wieder aufgefangen werden können, wenn die

Situation sich bessert». Der Gesetzgeber meinte, « der Verlust muss daher nicht zweimal berücksichtigt werden, nämlich bei der Tochter und bei der Muttergesellschaft » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/3, S. 5).

Diese Bestimmung ist mit der Regel der Immunität der auf Aktien erzielten Mehrwerte, deren Einkünfte als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig sind, eine der Maßnahmen mit dem Ziel, « allgemein und symmetrisch eine Ausklammerung des mit Aktien oder Anteilen eingegangenen Risikos aus der Steuer einzuführen », wobei die « Ausklammerung aus der Steuer durch Nichtabzug der Wertminderungen » als logisches Gegenstück der « Ausklammerung der Mehrwerte durch Nichtbesteuerung » dargestellt wurde (ebenda, SS. 12 und 18).

Sie ist mehr allgemein eine der Maßnahmen, die angenommen wurden, um die Haushaltsneutralität der Umsetzung der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 « über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten » zu gewährleisten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/1, SS. 1-2; ebenda, Nr. 1784/3, S. 12).

Selbst wenn sie als Gegenstück zur obengenannten Regel der Befreiung der Mehrwerte dargestellt (ebenda, Nr. 1784/1, S. 6) und als « Parallele » zu dieser Immunitätsregel angeführt wird (*Parl. Dok.*, Senat, 1991-1992, Nr. 1454/2, S. 4), besteht diesbezüglich keinerlei Grundsatz, wonach der Gesetzgeber in der Regel die Besteuerung der beim Aktienverkauf erzielten Mehrwerte mit der Abzugsfähigkeit der beim gleichen Aktienverkauf erzielten Wertminderungen verbinden muss.

B.12.1. Der Gesetzgeber ist der Auffassung, dass der Besitz von Aktien, die von den im obenerwähnten Artikel 203 genannten Gesellschaften ausgegeben wurden, eine missbräuchliche Inanspruchnahme der EBE-Regelung herbeiführen könnte, die diese Bestimmung gerade vermeiden soll.

Die darin angeführte « Veranlagungsbedingung » wurde im Übrigen anlässlich der Reform der EBE-Regelung verstärkt, bei der die fragliche Maßnahme angenommen wurde (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/3, S. 13).

B.12.2. Überdies erweist sich nicht, dass die Aktien, die von den Gesellschaften ausgegeben wurden, die diese « Besteuerungsbedingung » nicht erfüllen, eher die Gefahr von Wertminderungen aufweisen als diejenigen, die sie erfüllen.

B.12.3. Die in der präjudiziellen Frage angeführten steuerlichen Folgen können daher nicht als unverhältnismäßige Auswirkungen der bemängelten Gleichbehandlung angesehen werden, da die mit Aktien handelnden Gesellschaften in Kenntnis der Dinge Aktien, die von Gesellschaften im Sinne des obenerwähnten Artikels 203 ausgegeben werden, erwerben, nachdem sie die steuerlichen Vor- und Nachteile einer solchen kommerziellen Transaktion bewertet haben.

B.13. Die Gleichbehandlung der beiden in B.5 erwähnten Kategorien von Gesellschaften entbehrt folglich nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.14. Die Frage ist diesbezüglich verneinend zu beantworten.

In Bezug auf die Einhaltung der Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 56 Absatz 1 und 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft

B.15. Die Artikel 56 Absatz 1 und 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, die Bestandteil eines Kapitels des Vertrags bezüglich des freien Kapitalverkehrs sind, lauten:

« Artikel 56

(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

[...]

Artikel 58

(1) Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit diesem Vertrag vereinbar sind.

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen ».

B.16. Aus der präjudiziellen Frage, der Begründung des verweisenden Richters und den Verfahrensunterlagen geht nicht hinlänglich hervor, inwiefern die angeprangerte Gleichbehandlung auf diskriminierende Weise die Rechte der Gesellschaften verletzen würde, die mit Aktien handeln, die von Gesellschaften im Sinne des obenerwähnten Artikels 203 ausgegeben wurden, so wie sie im vorliegenden Fall den Gesellschaften durch die erwähnten Bestimmungen garantiert würden.

B.17. Die Frage bedarf in diesem Punkt keiner Antwort.

In Bezug auf die zweite präjudizielle Frage

B.18. Die zweite präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 198 Absatz 1 Nr. 10 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und verschiedener Bestimmungen.

Er besagte vor seiner Aufhebung durch Artikel 8 Nr. 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen »:

« Als Berufskosten gelten nicht:

[...]

10. unbeschadet der Anwendung von Artikel 55 die Zinsen in Höhe eines Betrags, der demjenigen der aufgrund der Artikel 202 bis 204 abzugsfähigen Einkünfte aus Aktien oder Anteilen entspricht, die von einer Gesellschaft erworben werden, die sie zum Zeitpunkt der Abtretung nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von wenigstens einem Jahr besessen hat ».

B.19. Der Hof wird durch die Verweisungsentscheidung zu dem Behandlungsunterschied befragt, den der obenerwähnte Artikel 198 Absatz 1 Nr. 10 zwischen zwei Kategorien von Gesellschaften einführe, die einerseits Dividenden erhielten, die - in Anwendung der Artikel 202 bis 205 des Einkommensteuergesetzbuches - nicht als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig sein würden und die von Aktien stammten, die sie nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von wenigstens einem Jahr besessen hätten, und die andererseits Anleihezinsen zahlen müssten, die sie als Berufskosten abziehen möchten.

Die Zinsen, die eine Gesellschaft zahlt, deren Bilanz einen Verlust aufweist und deren eingegangene Dividenden gemäß den obenerwähnten Artikeln 202 bis 204 als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig sind, jedoch aufgrund dieses Verlustes nicht tatsächlich abgezogen werden, werden von der Steuerverwaltung nicht auf die gleiche Weise betrachtet wie die Zinsen, die eine Gesellschaft zahlt, deren Bilanz einen Gewinn aufweist und deren eingegangene Dividenden nicht als endgültig besteuerte Einkünfte abzugsfähig sind.

Die von der ersten obenerwähnten Kategorie von Gesellschaften gezahlten Zinsen können aufgrund der fraglichen Bestimmung nicht als Berufskosten angesehen werden und werden daher in Höhe des Betrags der eingegangenen Dividenden als « verworfene Ausgaben » im Sinne von Artikel 74 des königlichen Erlasses zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 behandelt. Die Zinsen, die von der obenerwähnten gewinnträchtigen Gesellschaft gezahlt werden, gelten ihrerseits nicht als derartige verworfene Ausgaben.

B.20. Dieser Behandlungsunterschied ergibt sich daraus, dass die fragliche Bestimmung nicht auf Gesellschaften Anwendung findet, die aufgrund der obenerwähnten Artikel 202 bis 204 nicht als EBE abzugsfähige Dividenden erhalten.

B.21. Mit dieser Bestimmung wird bezweckt, einem Mechanismus ein Ende zu setzen, der es den Gesellschaften ermöglichte, einen doppelten Steuerabzug vorzunehmen:

« Der Steuervorgang, der darin besteht, den zeitweiligen Erwerb von Aktien oder Anteilen belgischer oder ausländischer Gesellschaften durch eine Anleihe zu finanzieren, deren Zinsen ebenso hoch sind wie die eingegangenen Dividenden, ermöglicht es, steuerlich andere Gewinne der Gesellschaft auszugleichen. Diese Operation führt nämlich zu einem doppelten Abzug, das heißt einerseits die Zinsen des Darlehens und andererseits bis zu 95 % der als endgültig besteuerten Einkünfte (EBE) abzugsfähigen Dividenden. Um diese missbräuchliche Inanspruchnahme der EBE-Regelung zu verhindern, wird vorgeschlagen, die Anleihezinsen, die grundsätzlich als Berufskosten abzugsfähig sind, als verworfene Ausgaben zu betrachten in Höhe des Betrags der endgültig besteuerten Einkünfte, die sich auf Aktien oder Anteile beziehen, die die Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Abtretung während eines ununterbrochenen Zeitraums von wenigstens einem Jahr besessen hat » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 7).

Der Gesetzgeber wollte die Geschäfte erfassen, deren « einziger Zweck steuerlicher Art ist, ohne jegliche Absicht, tatsächlich Aktionär zu werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/8, S. 4).

B.22. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Ziele festzulegen, die er im Steuerwesen anstrebt. Er kann bemüht sein, einen möglicherweise anormalen Gebrauch des Abzugs der endgültig besteuerten Einkünfte zu bekämpfen. So ist es legitim, dass der Gesetzgeber es ablehnt, dass Gesellschaften in den Genuss eines doppelten Abzugs von der Gesellschaftssteuer für Geschäfte gelangen, die nur durchgeführt werden, um den daraus entstehenden Steuervorteil zu erzielen.

B.23. Der obenerwähnte Behandlungsunterschied, der sich aus der Anwendung einer Maßnahme ergibt, mit der eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte bekämpft werden soll, entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.24. Die zweite präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 198 Absatz 1 Nrn. 7 und 10 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Steuerjahre 1998 und 1999 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 19. Juli 2005.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior