

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 3848

Urteil Nr. 162/2006
vom 8. November 2006

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 289bis § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Antwerpen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen und J.-P. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 6. Januar 2006 in Sachen der Vereycken & Vereycken Gen.mbH gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 16. Januar 2006 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Antwerpen folgende präjudizielle Fragen gestellt:

1. « Verstößt Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und sonstiger Bestimmungen und abgeändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, gegen den in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem er Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der über der in Artikel 215 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liegt, von der Anwendung der Steuergutschrift ausschließt, während Gesellschaften, die ebenfalls die Merkmale eines KMB aufweisen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der nicht über der in Artikel 215 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liegt, wohl die in Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 bestimmte Steuergutschrift genießen können? »;

2. « Verstößt Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und sonstiger Bestimmungen und abgeändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, gegen den in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem Gesellschaften, die nicht die Merkmale eines KMB aufweisen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der nicht über der in Artikel 215 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liegt, die Anwendung der Steuergutschrift genießen können, während Gesellschaften, die wohl die Merkmale eines KMB aufweisen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der über der in Artikel 215 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liegt, von der Anwendung der in Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 bestimmten Steuergutschrift ausgeschlossen werden? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Beim Hof wurden vom vorlegenden Richter zwei präjudizielle Fragen anhängig gemacht.

Einerseits wird der Hof gefragt, ob Artikel 289*bis* § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten: EStGB 1992), eingefügt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und sonstiger Bestimmungen und abgeändert

durch Artikel 28 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, im Widerspruch zu den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung stehe, indem er Gesellschaften, die die Merkmale kleiner und mittlerer Betriebe (weiter unten: KMB) aufwiesen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der über der in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liege, von der Anwendung der Steuergutschrift ausschlieÙe, während Gesellschaften, die ebenfalls die Merkmale eines KMB aufwiesen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der nicht über der in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liege, wohl die in Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 bestimmte Steuergutschrift genießen könnten.

Andererseits wird dem Hof die Frage nach einer etwaigen Verletzung der vorerwähnten Verfassungsbestimmungen durch die fragliche Bestimmung gestellt, insofern diese zur Folge habe, dass Gesellschaften, die nicht die Merkmale eines KMB aufwiesen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der nicht über der in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liege, die Anwendung der Steuergutschrift genießen könnten, während Gesellschaften, die wohl die Merkmale eines KMB aufwiesen, die aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der über der in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgesetzten Obergrenze liege, von der Anwendung der in Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 bestimmten Steuergutschrift ausgeschlossen würden.

In Bezug auf die erste präjudizielle Frage

B.2.1. Die erste präjudizielle Frage betrifft Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und sonstiger Bestimmungen und abgeändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen. In der auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter angewandten Fassung lautet diese Bestimmung:

« § 2. Auf die gemäß Artikel 215 Absatz 2 berechnete Gesellschaftssteuer wird eine Steuergutschrift von 7,5 Prozent angerechnet - mit einem Höchstbetrag von 19.850 EUR - der Plusdifferenz zwischen:

- dem am Ende des Besteuerungszeitraums in bar eingezahlten Kapital

- und dem Höchstbetrag des am Ende irgendeines Besteuerungszeitraums in bar eingezahlten Kapitals, das früher berücksichtigt wurde, um die Bewilligung der Steuergutschrift zu bestimmen, oder in Ermangelung dem Höchstbetrag des in bar eingezahlten Kapitals am Ende eines der drei vorherigen Besteuerungszeiträume.

Im Falle einer Abtretung beziehungsweise Übertragung durch Aktionäre, Verwalter, Geschäftsführer oder Gesellschafter der Gesellschaft, zu deren Gunsten die Abtretung beziehungsweise Übertragung erfolgt, entweder von Gütern, die vorher zur Ausübung ihrer Berufstätigkeit genutzt wurden, oder von Aktien oder Anteilen, die Teil ihres Vermögens sind, oder von Gütern, die einer Gesellschaft gehörten, deren Aktionäre, Verwalter, Geschäftsführer oder Gesellschafter sie sind oder waren, wird nur der Betrag des in bar eingezahlten Kapitals, der den Preis der Abtretung beziehungsweise Übertragung übersteigt, für die Anwendung von Absatz 1 berücksichtigt.

Vorhergehendes ist ebenfalls auf Abtretungen beziehungsweise Übertragungen anwendbar, die von natürlichen oder juristischen Personen vorgenommen werden, die in eigenem Namen, aber für Rechnung einer vorhergehend erwähnten Person handeln ».

B.2.2. Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 wurde durch Artikel 15 des Gesetzes vom 22. Juni 2005 zur Einführung eines Steuerabzugs für Risikokapital aufgehoben. Diese Aufhebung, die erst ab dem Steuerjahr 2007 in Kraft tritt, ist für die vorliegende Rechtssache bedeutungslos.

B.3. Durch Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 hat der Gesetzgeber ein neues System der Steuergutschrift eingeführt mit dem Ziel, « die Eigenfinanzierung kleiner und mittlerer Betriebe zu begünstigen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 2) und somit eine Antwort zu geben auf « eine Empfehlung der Europäischen Kommission, in der die Mitgliedstaaten aufgefordert werden, die Erhöhung der Eigenmittel der KMBs zu fördern ».

Während der Vorarbeiten wurde erklärt:

« Gewinnrücklagen haben bereits zur Anwendung progressiv herabgesetzter Sätze der Gesellschaftssteuer geführt. Nur die Einbringung von neuem Kapital sollte noch gefördert werden. Dies ist der Zweck der Maßnahme » (*Parl. Dok.*, Senat, 1995-1996, Nr. 1-187/4, S. 8) ».

Die Regierung war der Auffassung, « dass die kleinen und mittleren Betriebe eine entscheidende Rolle im Rahmen der Wiederbelebung der Wirtschaftstätigkeit und der Beschäftigung spielen können » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 2).

Während der Vorarbeiten wurde ferner erklärt:

« Aus diesem Grund ist die Regierung der Auffassung, dass es angebracht ist, die Eigenfinanzierung dieser Unternehmen zu fördern sowohl bei Einzelunternehmen (Handels-, Industrie- oder Landwirtschaftsbetriebe, freie Berufe, ...) als auch bei gewissen Gesellschaften (Gesellschaften, die Anspruch auf die Anwendung des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer haben) » (ebenda).

B.4.1. Die fragliche Bestimmung gilt ausschließlich für die Gesellschaften, deren Gesellschaftssteuer tatsächlich gemäß Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 berechnet wird, das heißt nach dem ermäßigten Satz der Gesellschaftssteuer.

Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 lautet in der auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter angewandten Fassung:

« Beträgt das steuerpflichtige Einkommen nicht mehr als 323.750 EUR, wird die Steuer jedoch wie folgt festgelegt:

1. auf den Teilbetrag von 0 bis 25.000 EUR: 28 Prozent,
2. auf den Teilbetrag von 25.000 EUR bis 89.500 EUR: 36 Prozent,
3. auf den Teilbetrag von 89.500 EUR bis 323.750 EUR: 41 Prozent ».

Nur Gesellschaften, deren beststeuerbarer Jahresgewinn nicht mehr als 323 750 Euro beträgt und die nicht ausdrücklich aufgrund von Artikel 215 Absatz 3 des EStGB 1992 ausgeschlossen sind, kommen für den ermäßigten Satz der Gesellschaftssteuer in Frage. Nur sie können in den Genuss der Maßnahme der Steuergutschrift gelangen.

B.4.2. Die erste präjudizielle Frage bezieht sich auf das Anwendungskriterium, da es nicht in geeigneter Weise dazu führen könne, die KMBs von den anderen Gesellschaften zu unterscheiden. Somit würden Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen, nicht in allen Fällen in den Genuss der Steuergutschrift gelangen, sondern nur dann, wenn der beststeuerbare Gewinn nicht höher sei als die in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgesetzte Obergrenze.

B.5.1. Im Rahmen der in B.3 dargelegten Zielsetzung hat der Gesetzgeber

« mit Wirkung vom Steuerjahr 1997 den Gesellschaften, die Anspruch auf die in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 angeführten ermäßigten Sätze haben, einen neuen Steuervorteil gewährt, der mit der Erhöhung ihrer Eigenmittel verbunden ist und die Form einer Steuergutschrift von 7,5 %, mit einer Obergrenze von 800.000 Franken, aufweist. Mit der Erhöhung der Eigenmittel ist die Erhöhung des in bar eingezahlten Gesellschaftskapitals am Ende des Besteuerungszeitraums im Verhältnis zum höchsten Betrag, den das in bar eingezahlte Kapital am Ende eines der drei vorangegangenen Steuerzeiträume erreicht hat, gemeint » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 2-3).

Diese Steuergutschrift kann mit der Gesellschaftssteuer verrechnet werden. Ein etwaiger Überschuss ist nicht rückzahlbar, kann aber übertragen und mit der Gesellschaftssteuer der drei folgenden Steuerjahre verrechnet werden (Artikel 292*bis* des EStGB 1992 in der auf die Streitsache vor dem vorliegenden Richter anwendbaren Fassung).

B.5.2. Die Begrenzung der Steuergutschrift auf die Gesellschaften, die in den Genuss des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer gelangen, wurde durch Haushaltserwägungen gerechtfertigt:

« Der Minister deutet an, dass die geplante Maßnahme ursprünglich auch für mittlere Betriebe einen viel größeren Anreiz zur Verstärkung der Eigenmittel bot. Die Auswirkung auf den Haushalt musste durch die Abschaffung der ermäßigten Sätze der Gesellschaftssteuer ausgeglichen werden.

Da man sich dafür entschieden hatte, diese ermäßigten Sätze beizubehalten, wurde aus offensichtlichen Haushaltsgründen der Anwendungsbereich der Maßnahme begrenzt und die finanzielle Auswirkung ausgeglichen [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/8, S. 27; siehe gleichartige Erklärung des Ministers im Senat, *Parl. Dok.*, Senat, 1995-1996, Nr. 1-187/4, S. 14).

B.6. Es ist zwar gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber für die KMBs ein abweichendes System aufgrund seiner Zielsetzung vorsieht, doch der Hof muss prüfen, ob das Kriterium, das er hierzu gewählt hat, nicht einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zur Folge hat. Um mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar zu sein, muss das Kriterium, auf dem der fragliche Behandlungsunterschied beruht, objektiv und sachdienlich sein hinsichtlich des Gegenstands der betreffenden Maßnahme und des damit angestrebten Ziels.

B.7. Der absolute Betrag des steuerbaren Gewinns im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres ist nicht sachdienlich, um zu prüfen, ob es sich um eine Gesellschaft mit den Merkmalen eines KMB handelt, da gewisse KMBs einen steuerbaren Gewinn erzielen, der höher ist als die in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgesetzte Obergrenze, ohne dass sie aus diesem Grunde nicht mehr den Merkmalen eines KMB entsprechen würden, und da außerdem gewisse KMBs, obwohl sie einen steuerbaren Gewinn erzielt haben, der unter dieser Obergrenze liegt, nicht in den Genuss des ermäßigten Satzes gelangen, weil sie nicht die anderen Bedingungen von Artikel 215 des EStGB 1992 erfüllen.

B.8. Die Anwendung des Kriteriums, das in der fraglichen Bestimmung gewählt wurde, wird daher auch zur Folge haben, dass gewisse KMBs nicht in den Vorteil der Steuergutschrift gelangen können, obwohl sie sich hinsichtlich der für sie durch den Gesetzgeber angestrebten spezifischen Zielsetzung in einer gleichartigen Lage befinden wie die KMBs, die wohl in den Genuss der Steuergutschrift gelangen.

B.9. Daraus ergibt sich, dass das angewandte Kriterium nicht sachdienlich ist hinsichtlich der in B.3 dargelegten Zielsetzung der Förderung der KMBs und dass Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 in diesem Maße gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstößt.

Folglich ist die erste präjudizielle Frage bejahend zu beantworten.

In Bezug auf die zweite präjudizielle Frage

B.10. Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste präjudizielle Frage und der Feststellung in der Verweisungsentscheidung, dass nicht in Frage gestellt wird, dass die Anwendung der fraglichen Maßnahme im vorliegenden Fall auf eine Gesellschaft Anwendung findet, die die Merkmale eines KMB aufweist, braucht die zweite präjudizielle Frage nicht geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

- Insofern Artikel 289*bis* § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 zur Definierung der kleinen und mittleren Betriebe jene Maßstäbe übernimmt, die die Anwendung des ermäßigten Satzes der Körperschaftssteuer im Sinne von Artikel 215 Absatz 2 desselben Gesetzbuches regeln, verstößt er gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

- Die zweite präjudizielle Frage bedarf keiner Antwort.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 8. November 2006.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts