

Geschäftsverzeichnismr. 4305
Urteil Nr. 163/2007 vom 19. Dezember 2007

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 194<sup>quater</sup> des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten, gestellt vom Gericht erster Instanz Brügge.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Moerman und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 1. Oktober 2007 in Sachen der « Peter Verbanck » EKG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 5. Oktober 2007 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brügge folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 194<sup>quater</sup> des EStGB 1992, eingeführt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten, gegen den in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der den Höchstbetrag nach Artikel 215 des EStGB 1992 übersteigt, von der Anwendung der Investitionsrücklage ausgeschlossen werden, während Gesellschaften, die ebenfalls die Merkmale eines KMB aufweisen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der den Höchstbetrag nach Artikel 215 des EStGB 1992 nicht übersteigt, sehr wohl in den Genuss der steuerfreien Investitionsrücklage nach Artikel 194<sup>quater</sup> des EStGB 1992 gelangen können? ».

Am 17. Oktober 2007 haben die referierenden Richter L. Lavrysen und R. Henneuse in Anwendung von Artikel 72 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 den Hof davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, vorzuschlagen, ein Urteil in unverzüglicher Beantwortung zu verkünden.

(...)

### III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 194<sup>quater</sup> des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), eingefügt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002, bestimmt:

« § 1. Für Gesellschaften, für die der Steuersatz gemäß Artikel 215 Absatz 2 festgelegt wird, wird die nach Ablauf des Besteuerungszeitraums gebildete Investitionsrücklage in Grenzen und unter Bedingungen, die nachstehend vorgesehen sind, nicht als Gewinn betrachtet.

§ 2. Der Betrag der Investitionsrücklage wird von der Steuer befreit zu 50 Prozent der steuerpflichtigen Ergebnissrücklage des Besteuerungszeitraums vor Bildung der Investitionsrücklage, wobei vorerwähnte Ergebnissrücklage verringert wird um:

1. die gemäß Artikel 192 steuerfreien Mehrwerte auf Aktien oder Anteile,

2. den Anteil des Mehrwertes auf die in Artikel 66 erwähnten Fahrzeuge, der aufgrund von Artikel 24 Absatz 3 nicht berücksichtigt wird,

3. die Herabsetzung des eingezahlten Kapitals, die als gewichtetes Mittel in Bezug auf den Besteuerungszeitraum berechnet wird im Vergleich zum vorhergehenden Besteuerungszeitraum, in dem der Vorteil der Bildung einer Investitionsrücklage zuletzt gewährt wurde,

4. die Erhöhung der Forderungen der Gesellschaft, die wie in Nummer 3 berechnet wird, gegenüber folgenden natürlichen Personen:

- Personen, die Aktien oder Anteile der Gesellschaft besitzen,
- Personen, die ein Mandat oder Funktionen wie in Artikel 32 Absatz 1 Nr. 1 erwähnt ausüben,
- ihrem Ehepartner oder ihren Kindern, wenn diese Personen oder ihr Ehepartner das gesetzliche Nutzungsrecht an den Einkünften dieser Kinder haben.

Die steuerpflichtige Ergebnisrücklage, die nach Verringerung für die Berechnung der Investitionsrücklage gemäß Absatz 1 berücksichtigt wird, ist auf 37.500 EUR pro Besteuerungszeitraum begrenzt.

Die derart berechnete Investitionsrücklage wird von der Steuer nur befreit, sofern und in dem Maße, wie die besteuerten Rücklagen vor Bildung der Investitionsrücklage am Ende des Besteuerungszeitraums höher sind als die besteuerten Rücklagen am Ende des vorhergehenden Besteuerungszeitraums, in dem der Vorteil der Bildung einer Investitionsrücklage zuletzt gewährt wurde.

Die Investitionsrücklage wird von der Steuer nur befreit, sofern die in Artikel 190 erwähnten Bedingungen erfüllt sind.

§ 3. Ein Betrag, der der Investitionsrücklage entspricht, muss von der Gesellschaft investiert werden:

- a) in abschreibbare Sachanlagen oder abschreibbare immaterielle Anlagen, die zum Vorteil des Investitionsabzugs berechtigen können,
- b) innerhalb einer Frist von drei Jahren, die am ersten Tag des Besteuerungszeitraums, für den die Investitionsrücklage gebildet wird, beginnt, und spätestens bei Auflösung der Gesellschaft.

Anlagen, die aufgrund von Artikel 47 als Wiederanlage betrachtet werden, sind für die Anwendung des vorhergehenden Absatzes als Investition ausgeschlossen.

§ 4. Wird die Investition nicht auf die Weise und binnen der Frist wie in § 3 festgelegt getätigt, gilt die vorher steuerfreie Investitionsrücklage als Gewinn des Besteuerungszeitraums, in dem die Investitionsfrist abgelaufen ist.

Die vorher steuerfreie Investitionsrücklage gilt als Gewinn des Besteuerungszeitraums, in dem die in § 3 erwähnte Investition veräußert wird, wenn diese Investition zum Zeitpunkt der Veräußerung weniger als drei Jahre in der Gesellschaft investiert war, und zwar proportional zu den auf diese Investition noch nicht zugelassenen Abschreibungen. Diese Bestimmung ist nicht anwendbar, wenn die Veräußerung anlässlich eines Schadensfalls, einer Enteignung, einer Eigentumsrequisition oder eines anderen ähnlichen Ereignisses erfolgt.

§ 5. Zur Rechtfertigung des Vorteils der Investitionsrücklage muss die Gesellschaft ihrer Gesellschaftssteuererklärung für das Steuerjahr, für das die Rücklage gebildet wird, und für die folgenden Steuerjahre bis zum Zeitpunkt, zu dem die Investition getätigt sein muss, eine Aufstellung beifügen, deren Muster vom Minister der Finanzen oder von seinem Beauftragten festgelegt wird.

§ 6. Der König bestimmt die in § 3 erwähnten Investitionsmodalitäten im Falle einer in Artikel 46 § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Einbringung eines Teilbetriebs beziehungsweise eines Teils einer Tätigkeit oder eines Gesamtvermögens und im Falle einer in Artikel 211 § 1 erwähnten Fusion oder Aufspaltung.

Der König kann durch einen im Ministerrat beratenen Erlass einen Betrag festlegen, der höher als 37.500 EUR ist ».

B.2. Diese Bestimmung ist Bestandteil einer globalen Reform der Gesellschaftssteuer, mit der der Gesetzgeber « in wesentlichem Maße den Satz dieser Steuer verringern » wollte, und dies « in einem haushaltsmäßig neutralen Rahmen, was bedeutet, dass verschiedene Steuerausgaben verringert werden müssen und dass im übrigen gewisse Anomalien der bestehenden Steuerregelung aufgehoben werden müssen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 7).

Die Bestimmung zielt darauf ab, die Selbstfinanzierung der kleinen und mittleren Betriebe (KMB) zu fördern, indem ihnen eine Befreiung zugunsten der Gewinnrücklagen gewährt wird (ebenda, S. 33). Sie findet nur Anwendung auf die Gesellschaften, die für das betreffende Steuerjahr in den Genuss des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer gelangen können, der gemäß Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 festgelegt wurde.

Der gewöhnliche Satz der Gesellschaftssteuer beträgt 33 Prozent (Artikel 215 Absatz 1 des EStGB 1992). Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 bestimmt:

« Beträgt das steuerpflichtige Einkommen nicht mehr als 322.500 EUR, wird die Steuer jedoch wie folgt festgelegt:

1. auf den Teilbetrag von 0 bis 25.000 EUR: 24,25 Prozent,

2. auf den Teilbetrag von 25.000 EUR bis 90.000 EUR: 31 Prozent,
3. auf den Teilbetrag von 90.000 EUR bis 322.500 EUR: 34,5 Prozent ».

B.3. Die Frage lautet, ob Artikel 194<sup>quater</sup> § 1 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, indem er Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der den Höchstbetrag nach Artikel 215 Absatz 2 desselben Gesetzbuches übersteige, von der Befreiung für die Bildung einer Investitionsrücklage ausschließe, während Gesellschaften, die ebenfalls die Merkmale eines KMB aufwiesen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der den vorerwähnten Höchstbetrag nicht übersteige, sehr wohl in den Genuss der besagten Befreiung gelangen könnten.

B.4. Die vor dem vorliegenden Richter klagende Partei ersucht den Hof, die Frage bejahend zu beantworten, insofern die fragliche Bestimmung nicht nur die Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der den festgesetzten Höchstbetrag übersteige, diskriminiere, sondern auch die Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen und einen zu versteuernden Gewinn erzielten, der den Höchstbetrag unterschreite, aber die aus einem anderen Grund vom ermäßigten Satz der Gesellschaftssteuer ausgeschlossen würden. Artikel 215 Absatz 3 des EStGB 1992 sehe nämlich vor, dass Absatz 2 dieser Bestimmung nicht auf eine Reihe von Kategorien von Gesellschaften anwendbar sei.

Die Parteien vor dem Hof dürfen die Tragweite der präjudiziellen Frage jedoch weder ändern noch erweitern.

B.5. Neben der allgemeinen Zielsetzung der Reform, die in B.2. beschrieben ist, war der Gesetzgeber bemüht, wie es mehrfach während der Vorarbeiten zum Gesetz erwähnt wurde, das Steuerstatut der KMB « aufzuwerten, um Investitionen mit Eigenmitteln zu stimulieren » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 6); dies erklärt, warum er « eine Reihe von zusätzlichen spezifischen Maßnahmen, die zunächst dazu dienen, die Eigenmittel dieser Unternehmen zu erhöhen » ergriffen hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/006, S. 7).

B.6. Es ist zwar gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber eine abweichende Regelung für die KMB entsprechend seiner Zielsetzung vorsieht, doch der Hof muss prüfen, ob das von ihm hierzu gewählte Kriterium nicht diskriminierend ist. 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 im Verhältnis zum Gegenstand der betreffenden Maßnahme und zu ihrer Zielsetzung sein.

B.7. Wie die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates in ihrem Gutachten zu der fraglichen Bestimmung bemerkt hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 110), ist der absolute Betrag des im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres zu versteuernden Gewinns nicht sachdienlich bei der Beurteilung dessen, ob es sich um eine Gesellschaft handelt, die die Merkmale eines KMB aufweist, da es große Gesellschaften gibt, bei denen es vorkommt, dass sie im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der nicht höher ist als die in Artikel 215 des EStGB 1992 festgesetzte Obergrenze. Im übrigen gibt es KMB, bei denen es vorkommt, dass sie einen über dieser Obergrenze liegenden zu versteuernden Gewinn erzielen, ohne dass sie aus diesem Grund die Eigenschaft als KMB verlieren. Schließlich kann es vorkommen, dass gewisse KMB, obwohl sie einen unter dieser Obergrenze liegenden zu versteuernden Gewinn erzielt haben, 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 in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Kriteriums wird also zur Folge haben, dass gewisse KMB nicht in den Genuss der Befreiung für die Bildung einer Investitionsrücklage gelangen können, obwohl sie sich hinsichtlich der vom Gesetzgeber für sie angestrebten spezifischen Zielsetzung in einer ähnlichen Situation befinden wie die KMB, die in deren Genuss gelangen.

B.9. Folglich ist das gewählte Kriterium nicht sachdienlich und ist die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 194<sup>quater</sup> des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen aber einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der den Höchstbetrag nach Artikel 215 Absatz 2 desselben Gesetzbuches übersteigt, von der Befreiung für die Bildung einer Investitionsrücklage ausschließt.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 19. Dezember 2007.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt