

Geschäftsverzeichnissnr. 4427
Urteil Nr. 175/2008 vom 3. Dezember 2008

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 40 § 1 Nr. 2 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und M. Melchior, und den Richtern R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe und J. Spreutels, 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 29. Januar 2008 in Sachen des Belgischen Staates gegen Guido Delanghe und Laurette Denecker, dessen Ausfertigung am 6. Februar 2008 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 40 § 1 Nr. 2 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, wenn er dahingehend ausgelegt wird, dass der erzielte Einstellungsmehrwert gemäß Artikel 40 § 1 Nr. 2 Buchstabe a) des Einkommensteuergesetzbuches 1964 bei Einbringung eines oder mehrerer Teile einer Tätigkeit in eine bestehende oder zu gründende Gesellschaft, deren Gesellschaftssitz sich in Belgien befindet, ohne weiteres steuerfrei ist, während der Einstellungsmehrwert bei Einbringung des Gesamtvermögens in eine Gesellschaft, deren Gesellschaftssitz sich in Belgien befindet, nur dann steuerfrei ist, wenn dieses Geschäft vom Minister der Finanzen auf die gleichlautende Stellungnahme des Ministers der Wirtschaftsangelegenheiten oder des Ministers des Mittelstands hin als die Produktivität fördernd, die Arbeitslosigkeit abbauend oder die Wirtschaft rationalisierend anerkannt worden ist? Ist der Behandlungsunterschied ausreichend sachdienlich in Anbetracht der *ratio legis*, damit die beiden Kategorien unterschieden werden, wobei zu berücksichtigen ist, dass das Anerkennungsverfahren nie eingehalten wurde? ».

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 40 § 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (nachstehend: EStGB 1964), ersetzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 3. November 1976 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches », der bestimmt:

« Gewinne und Profite im Sinne von Artikel 31 Nr. 1 sind vollständig, aber nur zeitweilig steuerfrei:

[...]

2. wenn sie verwirklicht oder festgestellt werden anlässlich:

a) der Einbringung, unter den durch den König festgelegten Bedingungen, eines oder mehrerer Teile einer Tätigkeit in eine bestehende oder zu gründende Gesellschaft, deren Gesellschaftssitz oder Hauptniederlassung sich in Belgien befindet;

b) der Einbringung des Gesamtvermögens in Gesellschaften im Sinne von Artikel 94, wenn dieses Geschäft durch den Minister der Finanzen auf die gleichlautende Stellungnahme des Ministers der Wirtschaftsangelegenheiten oder des Ministers des Mittelstands hin als die Produktivität fördernd, die Arbeitslosigkeit abbauend oder die Wirtschaft rationalisierend anerkannt worden ist ».

B.2. Der vorliegende Richter fragt, ob Buchstabe b) von Artikel 40 § 1 Nr. 2 des EStGB 1964 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, indem ein Einstellungsmehrwert, der verwirklicht oder festgestellt werde bei Einbringung des Gesamtvermögens in eine Gesellschaft, nur dann steuerfrei sei, wenn die Einbringung durch den Minister der Finanzen auf die gleichlautende Stellungnahme des Ministers der Wirtschaftsangelegenheiten oder des Ministers des Mittelstands hin als die Produktivität fördernd, die Arbeitslosigkeit abbauend oder die Wirtschaft rationalisierend anerkannt worden sei, während sie bei der Einbringung eines oder mehrerer Teile einer Tätigkeit in eine Gesellschaft gemäß Buchstabe a) steuerfrei sei, ohne dass eine solche Anerkennung notwendig sei, wobei zu berücksichtigen sei, dass das in Buchstabe b) angeführte Anerkennungsverfahren nie eingehalten worden sei.

B.3.1. Buchstabe a) von Artikel 40 § 1 Nr. 2 des EStGB 1964 geht zurück auf Artikel 8 des Gesetzes vom 20. November 1962 « zur Reform der Einkommensteuern », der gemäß den diesbezüglichen Vorarbeiten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, S. 65) seinerseits durch Artikel 2 des zeitweiligen Gesetzes vom 15. Juli 1959 « zur Förderung der Übernahme oder der Fusion von Gesellschaften und der Einbringung von Teilbetrieben » inspiriert wurde.

B.3.2. In der Begründung zu dem Entwurf, der zu dem vorerwähnten Gesetz vom 15. Juli 1959 geführt hat, heißt es:

« Die Konzentration der Unternehmen trägt zweifellos zur Verbesserung der Produktivität, zur Entwicklung des Wirtschaftslebens und zur Vollbeschäftigung bei. Doch diese Konzentration kann steuerlich behindert werden [...].

So ist es nicht verwunderlich, dass seit 1927 verschiedene Gesetze entstanden sind, um diese Hindernisse - wenn auch zeitweilig - zu beheben.

Seit das Gesetz vom 24. November 1953 seine Gültigkeit verloren hat, das heißt seit dem 1. Januar 1958, wurde keine einzige neue Maßnahme auf diesem Gebiet ergriffen [...].

Dennoch gelten die Gründe, die die vorherigen steuerlichen Maßnahmen zur Förderung der vorstehend angeführten Geschäfte rechtfertigten, mehr denn je. Die ständige wirtschaftliche

Entwicklung und die Anforderungen des Binnenmarktes führen zu neuen Problemen der Zusammenlegung der Unternehmen, deren Verwirklichung gefördert werden muss » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1958-1959, Nr. 216/1, SS. 1-2).

Artikel 2 des vorerwähnten Gesetzes vom 15. Juli 1959 wurde wie folgt erläutert:

«Ebenso wie die Übernahme oder die Fusion von Gesellschaften ein Mittel zur Rationalisierung der Unternehmen ist, kann auch die Übernahme eines Tätigkeitsbereichs die Expansion der nationalen Wirtschaft fördern.

Entsprechend den günstigen Maßnahmen im Falle einer Übernahme oder einer Fusion von Gesellschaften bestimmt Artikel 2, dass die Berufssteuer nicht für die Mehrwerte gilt, die durch eine Gesellschaft verwirklicht werden, die zwischen dem 1. März 1959 und dem 31. Dezember 1961 einen oder mehrere Teile ihrer Tätigkeit in eine andere, bestehende oder zu gründende Gesellschaft einbringt, unter der Bedingung:

1. dass der Sitz oder die wichtigste Verwaltungseinrichtung der Gesellschaft, zu deren Gunsten die Einbringung vorgenommen wird, sich in Belgien befindet;
2. dass die Einbringung ausschließlich in Aktien oder Anteilen an den Gesellschaftsrechten vergütet wird;
3. dass die Einbringung einem tatsächlichen wirtschaftlichen Interesse entspricht » (ebenda, SS. 3-4).

B.3.3. Daraus wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit der Steuerbefreiung für Mehrwerte, die bei der Einbringung eines oder mehrerer Teile einer Tätigkeit in eine Gesellschaft erzielt werden, den Wirtschaftsaufschwung fördern wollte. Aus dem angeführten Auszug aus den Vorarbeiten geht jedoch auch hervor, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass die betreffende Befreiung nur dann gelten kann, wenn die Einbringung « einem tatsächlichen wirtschaftlichen Interesse entspricht ».

B.4.1. Buchstabe b) von Artikel 40 § 1 Nr. 2 des EStGB 1964 wurde durch Artikel 11 des Gesetzes vom 25. Juni 1973 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches, insbesondere in Bezug auf die Besteuerung der Mehrwerte, die Grundlage und die Berechnung der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Nichtansässigen sowie die Ahndung gewisser Formen der Steuerhinterziehung und -umgehung » in dieses Gesetzbuch eingefügt.

B.4.2. Im Laufe der Vorarbeiten wurde diese Einfügung wie folgt erläutert:

« Beim heutigen Stand der Dinge sind die Geschäfte im Hinblick auf die Zusammenlegung oder die Umstrukturierung von Unternehmen mittels Einbringung des Gesamtvermögens einer Gesellschaft in eine oder mehrere andere Gesellschaften, ohne dass diese Einbringung die Auflösung oder die Liquidation der einbringenden Gesellschaft zur Folge hat, vom Gesichtspunkt der Einkommensteuern her nicht neutral; Artikel 40 § 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches betrifft nicht die Einbringung aller Tätigkeitsbereiche.

Die Regierung hat durch den Kammerausschuss einen Abänderungsantrag genehmigen lassen, um diese Lücke zu füllen, jedoch ausschließlich für den Fall, dass die betreffenden Geschäfte unter Befreiung von der Einbringungsgebühr in Anwendung von Artikel 302*bis* des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches durchgeführt werden.

Durch die Bezugnahme auf Artikel 302*bis* des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches wollte die Regierung vermeiden, dass Geschäfte zur Umstrukturierung von Unternehmen, die rein finanzielle Zwecke statt Zwecke des allgemeinen wirtschaftlichen Nutzens verfolgen, begünstigt würden.

Faktisch wurde die Neutralität der Geschäfte zur Einbringung des Gesamtvermögens in eine Gesellschaft durch diesen Text nur in dem Maße gewährleistet, wie die Geschäfte mit Investitionen in den Entwicklungsgebieten einhergehen und direkt zur Schaffung neuer Arbeitsplätze und Tätigkeiten in diesen Gebieten beitragen.

Während der öffentlichen Debatten in der Kammer schlugen einige Abgeordnete vor, diesen Text abzuändern.

Die Autoren des Abänderungsantrags vertraten den Standpunkt, die Bezugnahme auf Artikel 302*bis* des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches würde die wirtschaftliche Tragweite der geplanten Regelung zu sehr einschränken.

Sie schlugen vor, diese Bezugnahme durch einen Text zu ersetzen, in dem auf die durch den ehemaligen Artikel 302*ter* desselben Gesetzbuches bezüglich der Einbringung von Tätigkeitsbereichen auferlegten Bedingungen verwiesen wird, nämlich: Das Geschäft muss durch den Minister der Wirtschaftsangelegenheiten oder den Minister des Mittelstands als die Produktivität fördernd, die Arbeitslosigkeit abbauend oder die Wirtschaft rationalisierend anerkannt werden.

Die Regierung hat diesen Abänderungsantrag angenommen, und er wurde durch die Kammer genehmigt » (*Parl. Dok.*, Senat, 1972-1973, Nr. 278, SS. 8-9).

Später wurde der Text des genannten Abänderungsantrags erneut in dem Sinne abgeändert, dass die Zuständigkeit für die Anerkennung dem Minister der Finanzen auf eine gleichlautende Stellungnahme des Ministers der Wirtschaftsangelegenheiten oder des Ministers des Mittelstands hin obliegt (ebenda, S. 28).

B.4.3. Daraus wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass das Fehlen einer Steuerbefreiung für Mehrwerte bei der Einbringung des Gesamtvermögens in eine Gesellschaft als eine Lücke anzusehen ist, die er durch Artikel 11 des vorerwähnten Gesetzes vom 25. Juni 1973 beheben wollte.

Aus dem angeführten Auszug aus den Vorarbeiten geht ebenfalls hervor, dass die in Buchstabe b) von Artikel 40 § 1 Nr. 2 des EStGB 1964 vorgesehene Maßnahme ebenso wie die in Buchstabe a) vorgesehene Maßnahme auf der Zielsetzung der Förderung des Wirtschaftsaufschwungs beruhte. Um zu vermeiden, dass die Mehrwerte im Fall einer Einbringung in eine Gesellschaft, die zu rein finanziellen Zwecken vorgenommen und somit keinerlei allgemeinen wirtschaftlichen Nutzen aufweisen würde, von der Steuer befreit würden, erachtete der Gesetzgeber es jedoch als angebracht, die Befreiung von der vorherigen Anerkennung durch den Minister der Finanzen auf die gleichlautende Stellungnahme des Ministers der Wirtschaftsangelegenheiten oder des Ministers des Mittelstands hin abhängig zu machen.

B.5. Aus dem Vorstehenden wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber die gleichen Ziele verfolgte mit den beiden in Artikel 40 § 1 Nr. 2 des EStGB 1964 enthaltenen Maßnahmen, nämlich die Förderung des Wirtschaftsaufschwungs durch die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei Einbringungen in eine Gesellschaft, insofern die Einbringung einen allgemeinen wirtschaftlichen Nutzen aufweist.

Im Lichte dieser Elemente ist es nicht vernünftig gerechtfertigt, dass bei der Einbringung des Gesamtvermögens in eine Gesellschaft die Zustimmung des Ministers der Finanzen auf die gleichlautende Stellungnahme des Ministers der Wirtschaftsangelegenheiten oder des Ministers des Mittelstands hin erforderlich ist, ehe der erzielte Mehrwert für die betreffende Steuerbefreiung in Frage kommt, während diese Zustimmung nicht verlangt wird für die Steuerbefreiung bei der Einbringung eines oder mehrerer Tätigkeitsbereiche. Der Gesetzgeber kann zwar den Standpunkt vertreten, dass die bei solchen Einbringungen erzielten Einstellungsmehrwerte nur steuerfrei sind, wenn die Einbringung einen allgemeinen wirtschaftlichen Nutzen aufweist, doch er darf dabei keinen Behandlungsunterschied schaffen, der nicht vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.6. Die präjudizielle Frage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 40 § 1 Nr. 2 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1964, ersetzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 3. November 1976 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 3. Dezember 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt