

Geschäftsverzeichnisnr. 4862

Urteil Nr. 122/2010
vom 28. Oktober 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 194^{quater} § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002, zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten, gestellt vom Gericht erster Instanz Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 17. Dezember 2009 in Sachen der « Etablissements Central Jardin » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 2. Februar 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Mons folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 194^{quater} § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten, in der auf das Steuerjahr 2006 anwendbaren Fassung, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem die Gesellschaften, die nach den in Artikel 15 § 1 des Gesellschaftsgesetzbuches bestimmten Kriterien die Merkmale eines KMB aufweisen, die aber nach den in Artikel 215 Absätze 2 und 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 festgelegten Bedingungen nicht die Anwendung des ermäßigten Gesellschaftssteuersatzes genießen können, von der Steuerbefreiung wegen Bildung einer Investitionsrücklage ausgeschlossen sind? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 194^{quater} 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 Ergebnisrücklage des Besteuerungszeitraums vor Bildung der Investitionsrücklage, wobei vorerwähnte Ergebnisrücklage 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 Eigentumsrequirierung 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 ».

Artikel 215 Absatz 3 bestimmt, dass Absatz 2 dieser Bestimmung auf mehrere Kategorien von Gesellschaften nicht anwendbar ist.

In der Fassung, die auf den vor dem vorlegenden Richter anhängigen, auf das Steuerjahr 2006 sich beziehenden Streitfall anwendbar ist, bestimmte dieser Artikel:

« Absatz 2 ist nicht anwendbar:

[...]

4. auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassene Genossenschaften sind, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums nicht mindestens einem ihrer Unternehmensleiter eine Entlohnung bewilligen, die dem steuerpflichtigen Einkommen der Gesellschaft entspricht oder es übersteigt, wenn diese Entlohnung unter 30.000 EUR liegt,

[...]».

B.3. Die Frage lautet, ob Artikel 194^{quater} § 1 des EStGB 1992 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, indem die Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen, jedoch von der Anwendung des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer im Sinne von Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 ausgeschlossen seien, weil sie nicht wenigstens einem ihrer Unternehmensleiter die in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 desselben Gesetzbuches vorgesehene Entlohnung gewährten, von der Steuerbefreiung wegen Bildung einer Investitionsrücklage ausgeschlossen seien, während die Gesellschaften, die ebenfalls die Merkmale einer KMB aufwiesen, jedoch nicht vom ermäßigten Gesellschaftssteuersatz ausgeschlossen würden wegen der Entlohnung ihrer Unternehmensleiter, in den Genuss der betreffenden Befreiung gelangen könnten.

B.4. Die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter bittet den Hof, diese Frage bejahend zu beantworten unter Berücksichtigung der Situation der Gesellschaften, die von der Anwendung des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer ausgeschlossen seien, weil die Entlohnung des Unternehmensleiters niedriger sei als diejenige, die in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des EStGB 1992 vorgesehen sei, obwohl ihr steuerpflichtiger Gewinn nicht über der in Artikel 215 Absatz 2 desselben Gesetzbuches vorgesehenen Obergrenze liege.

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 diskriminierend ist. Um mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar zu sein, muss das Kriterium, auf dem der fragliche Behandlungsunterschied beruht, sachdienlich im Verhältnis zum Gegenstand der betreffenden Maßnahme und zu ihrer Zielsetzung sein.

B.7.1. Indem der Gesetzgeber durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 Artikel 215 des EStGB 1992 um einen Absatz 3 Nr. 4 ergänzt hat, wollte er den Steueranreiz für die Gründung von Gesellschaften oder die Umwandlung von Einmannbetrieben in Gesellschaften verringern (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 717/1, SS. 4 und 5). Er wollte vermeiden, dass durch die Gründung von Gesellschaften die Steuer oder die Sozialversicherungsbeiträge umgangen würden (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 717/5, S. 75). Hierzu hat er eine geeignete Maßnahme ergriffen, indem er verlangt hat, dass die Gesellschaften, die in den Genuss des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer gelangen, ihren Unternehmensleitern Entlohnungen in ausreichender Höhe gewähren, um die Zahlung von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen zu bewirken, die durch die Gründung einer Gesellschaft für eine selbständige Berufstätigkeit schließlich verschwinden.

B.7.2. Die Bedingung der Mindestentlohnung für den Unternehmensleiter, die in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 des EStGB 1992 vorgesehen ist, dient also einem spezifischen Steuerzweck, ohne dass damit beabsichtigt wird, den Begriff KMB zu definieren.

In der Begründung zum Gesetz vom 31. Juli 2004, mit dem die Artikel 196 § 2 und 216 Nr. 2 Buchstabe b) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 abgeändert wurden, um den Urteilen Nr. 59/2004 und Nr. 162/2006 des Verfassungsgerichtshofes Rechnung zu tragen, wird diese Feststellung im Übrigen bestätigt:

« In Bezug auf Artikel 215 Absatz 3 des EStGB 92 ist anzumerken, dass diese Bestimmung nur dazu dient, die Kriterien festzulegen, die Gesellschaften erfüllen müssen, um in den Genuss des in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 92 vorgesehenen ermäßigten Satzes zu gelangen, und nicht bezweckt, eine Definition des Begriffs KMB zu geben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-1197/001, S. 6).

B.8. Die Anwendung des in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Kriteriums hat zur Folge, 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.9.1. Artikel 45 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen hat übrigens Artikel 194^{quater} § 1 des EStGB 1992 wie folgt ersetzt:

« § 1. Die Investitionsrücklage, die nach Ablauf eines Besteuerungszeitraums von Gesellschaften gebildet wird, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches für das Steuerjahr, das sich auf diesen Besteuerungszeitraum bezieht, als kleine Gesellschaften gelten, wird in Grenzen und unter Bedingungen, die nachstehend vorgesehen sind, nicht als Gewinn betrachtet ».

Kraft Artikel 50 des vorerwähnten Gesetzes vom 22. Dezember 2009 ist diese Änderung ab dem Steuerjahr 2010 anwendbar.

B.9.2. In den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung heißt es:

« Nunmehr wird unter Berücksichtigung des Urteils Nr. 163/2007 vom 19. Dezember 2007 des Verfassungsgerichtshofes vorgeschlagen, in allen Bestimmungen des EStGB 92, die sich spezifisch auf die Gesellschaften beziehen, die den Kriterien als KMB entsprechen, die betreffenden Gesellschaften einheitlich zu definieren, indem in den betreffenden Bestimmungen auf die Gesellschaften Bezug genommen wird, die auf der Grundlage von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches als kleine Gesellschaften gelten » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2008-2009, DOC 52-2170/001, S. 27).

B.10. Folglich ist das angewandte Kriterium nicht sachdienlich und ist die präjudizielle Frage bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 194^{quater} § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er Gesellschaften, die den Merkmalen eines KMB entsprechen, aber von der Anwendung von Artikel 215 Absatz 2 desselben Gesetzbuches ausgeschlossen sind, weil sie nicht mindestens einem ihrer Unternehmensleiter die in Artikel 215 Absatz 3 Nr. 4 desselben Gesetzbuches erwähnte Entlohnung bewilligen, von der Steuerbefreiung wegen Bildung einer Investitionsrücklage ausschließt.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 28. Oktober 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior