

Geschäftsverzeichnissnr. 6359
Entscheid Nr. 20/2017 vom 16. Februar 2017

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigkeitklärung der Artikel 82 und 83 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015, erhoben von der « Mergaert Verzekeringen » AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten E. De Groot und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 16. Februar 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 18. Februar 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die « Mergaert Verzekeringen » AG, unterstützt und vertreten durch RA J. Sandra und RA S. Vancolen, in Kortrijk zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 82 und 83 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 18. August 2015, zweite Ausgabe).

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch J. De Vleeschouwer, Berater beim FÖD Finanzen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 2016 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snappe beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 18. Januar 2017 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 18. Januar 2017 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und den Umfang der Klage

B.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung von Artikel 82 des Programmgesetzes vom 10. August 2015, mit dem in das Einkommensteuergesetzbuch 1992 (EStGB 1992) ein Artikel 541 eingefügt wurde. Diese neue Bestimmung bezieht sich auf die Steuer der « Liquidationsüberschüsse » (B.2) und bezweckt, eine Verbindung zwischen der Regelung der « internen Liquidation » (B.3) und der Regelung der « Liquidationsrücklage » (B.4) herzustellen, indem eine « besondere Liquidationsrücklage » vorgesehen wird (B.5).

Die klagende Partei beantragt auch die Nichtigerklärung von Artikel 83 desselben Programmgesetzes, in dem das Datum des Inkrafttretens von Artikel 82 auf den 18. August 2015 festgelegt wird.

B.2. Durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002 wurden eine Einkommensteuer und ein Mobiliensteuervorabzug von 10 Prozent auf die Ausschüttungen bei der Gesamt- oder Teilliquidation einer Gesellschaft eingeführt. Gewinnrücklagen von Gesellschaften konnten dadurch nicht mehr steuerfrei ausgeschüttet werden. Durch das Gesetz vom 28. Juni 2013 wurde der Steuersatz mit Wirkung vom 1. Oktober 2014 auf 25 Prozent erhöht. Durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015 wurde der Steuersatz mit Wirkung vom 1. Januar 2016 weiter auf 27 Prozent erhöht. Durch das Programmgesetz vom 25. Dezember 2016 wurde der Steuersatz mit Wirkung vom 1. Januar 2017 noch weiter auf 30 Prozent erhöht.

Der Gesetzgeber hat also schrittweise der steuerlichen Vorzugsregelung, die zugunsten der so genannten « Liquidationsüberschüsse » im Gegensatz zu den Dividenden bestand, ein Ende gesetzt (siehe Entscheid Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004, B.4.6, und Entscheid Nr. 162/2014 vom 6. November 2014, B.7).

B.3. Die Erhöhung des Satzes auf 25 Prozent durch das Gesetz vom 28. Juni 2013 ging mit einer Übergangsmaßnahme einher, der so genannten « internen Liquidation ». In einem neuen Artikel 537 des EStGB 1992 war für Gesellschaften die Möglichkeit vorgesehen, im letzten Besteuerungszeitraum, der vor dem 1. Oktober 2014 abgeschlossen wurde, die Rücklagen, die im letzten Jahresabschluss eingetragen waren, der spätestens am 31. März 2013 durch die Generalversammlung genehmigt worden war, zu 10 Prozent auszuschütten. Als Bedingung für diesen ermäßigten Vorabzug galt insbesondere, dass der erzielte Betrag unmittelbar und für einen bestimmten Zeitraum in das Kapital der Gesellschaft aufgenommen wurde.

B.4. Durch das Gesetz vom 19. Dezember 2014 wurde die so genannte « Liquidationsrücklage » eingeführt. In einem neuen Artikel 184^{quater} des EStGB 1992 war eine ständige Möglichkeit, in den Vorteil des ermäßigten Vorabzugs zu gelangen, vorgesehen. Ab dem Steuerjahr 2015 können kleine Gesellschaften im Sinne von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches die Gesamtheit oder einen Teil des « Buchgewinns nach Steuern » für einen bestimmten Zeitraum auf einem getrennten Passivkonto zurückzulegen. Diese Liquidationsrücklage unterliegt einem getrennten Steuersatz von 10 Prozent. Bei einer späteren Liquidation wird diese Rücklage steuerfrei ausgeschüttet. Außerhalb des Rahmens einer Liquidation bleibt jedoch ein Mobiliensteuervorabzug geschuldet.

B.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Regelung der « internen Liquidation » und die Regelung der « Liquidationsrücklage » nicht vollständig aufeinander abgestimmt sind. Die erste Regelung gilt nur für die besteuerten Rücklagen, die zum letzten, vor dem 1. Oktober 2014 abgeschlossenen Besteuerungszeitraum gehören, so wie sie spätestens am 31. März 2013 durch die Generalversammlung genehmigt worden waren. Die zweite Regelung gilt erst ab dem Steuerjahr 2015. Die in der Zwischenzeit realisierten Rücklagen kommen für keine der beiden Regelungen in Frage, und sie unterliegen also grundsätzlich dem Standardsatz des Mobiliensteuervorabzugs.

Um die beiden Regelungen besser aufeinander abzustimmen, ist in der ersten angefochtenen Bestimmung eine « besondere Liquidationsrücklage » vorgesehen:

« Daher hat die Regierung beschlossen, für die Gesellschaften, die auf der Grundlage von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches als kleine Gesellschaften gelten, im Jahr 2015 eine ‘ Vorauszahlung ’ von 10 Prozent auf den Buchgewinn nach Steuern, der im Laufe des Geschäftsjahres 2012 erzielt wurde, und im Jahr 2016 eine Vorauszahlung von 10 Prozent auf den Buchgewinn nach Steuern, der im Laufe des Geschäftsjahres 2013 erzielt wurde, einzuführen, insofern dieser Gewinn in eine besondere Liquidationsrücklage aufgenommen wurde » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 92).

B.6. In dem durch die erste angefochtene Bestimmung eingefügten Artikel 541 des EStGB 1992 ist daher die Möglichkeit für kleine Gesellschaften im Sinne von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches vorgesehen, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind, in den Vorteil eines ermäßigten Vorabzugs auf den Gewinn des an das Steuerjahr 2013 gebundenen Geschäftsjahres (§ 1) und auf den Gewinn des an das Steuerjahr 2014 gebundenen Geschäftsjahres (§ 2) zu gelangen.

Der Beschwerdegrund der klagenden Partei bezieht sich auf die in der jeweiligen Nr. 9 der beiden Paragraphen enthaltenen Bedingung:

« 9. Der Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2013 gebunden ist, ist entweder am 31. März 2015 hinterlegt worden oder, in Bezug auf die in Artikel 97 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Gesellschaften, gemäß Artikel 92 desselben Gesetzbuches von der Generalversammlung gebilligt worden und zusammen mit der Gesellschaftssteuererklärung für das betreffende Steuerjahr eingereicht worden ».

« 9. Der Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2014 gebunden ist, ist entweder am 31. März 2015 oder, in Bezug auf Gesellschaften, für die das Datum des Jahresabschlusses zwischen dem 1. September 2014 und dem 30. Dezember 2014 einschließlich liegt, spätestens sieben Monate nach dem Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres hinterlegt worden oder, in Bezug auf die in Artikel 97 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Gesellschaften, gemäß Artikel 92 desselben

Gesetzbuches von der Generalversammlung gebilligt worden und zusammen mit der Gesellschaftssteuererklärung für das betreffende Steuerjahr eingereicht worden ».

B.7. Die klagende Partei ist eine kleine Gesellschaft im Sinne von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches. Ihr Geschäftsjahr beginnt am 1. Dezember und endet am 30. November eines jeden Jahres. Der Jahresabschluss des Geschäftsjahres, das am 30. November 2012 endete und das an das Steuerjahr 2012 gebunden ist, war am 31. März 2013 noch nicht durch die Generalversammlung genehmigt worden. Die in diesen Jahresabschluss der klagenden Partei eingetragenen Rücklagen kamen also nicht für die « interne Liquidation » in Frage. Da sie das Steuerjahr 2012 betreffen, findet auf sie ebenfalls nicht die « besondere Liquidationsrücklage » Anwendung.

Die klagende Partei führt an, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstießen, indem durch sie die betreffenden Gesellschaften unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob ihr Geschäftsjahr sich mit dem Kalenderjahr decke oder nicht. Auf die Rücklagen der Gesellschaften, die ihre Buchhaltung pro Kalenderjahr führten, finde in der Regel nämlich die « interne Liquidation » Anwendung bezüglich des an das Steuerjahr 2012 gebundenen Jahresabschlusses und die « besondere Liquidationsrücklage » bezüglich des an die Steuerjahre 2013 und 2014 gebundenen Jahresabschlusses. Die Rücklagen der klagenden Partei in Bezug auf den an das Steuerjahr 2012 gebundenen Jahresabschluss fielen, wie oben erwähnt, zwischen die beiden Regelungen.

B.8. Die angefochtenen Bestimmungen, die bezwecken, durch die Einführung der « besonderen Liquidationsrücklage » den Anwendungsbereich der « internen Liquidation » und der « Liquidationsrücklage » miteinander in Einklang zu bringen, stellen im Wesentlichen eine Übergangsmaßnahme zwischen den beiden vorerwähnten Regelungen dar.

Es obliegt grundsätzlich dem Gesetzgeber, zu bestimmen, ob er Übergangsmaßnahmen vorsehen muss oder nicht.

Übergangsmaßnahmen müssen jedoch allgemeiner Art sein und auf objektiven und sachdienlichen Kriterien beruhen.

B.9. Durch Artikel 541 des EStGB 1992, der durch die erste angefochtene Bestimmung eingefügt und durch die zweite angefochtene Bestimmung in Kraft gesetzt wurde, wird die « besondere Liquidationsrücklage » auf den Jahresabschluss begrenzt, der an die Steuerjahre 2013 und 2014 gebunden ist. Dieses Kriterium ist zwar objektiv, aber es ist nicht sachdienlich für die Zielsetzung, die darin besteht, die Regelung der « internen Liquidation » und die Regelung der « Liquidationsrücklage » besser aufeinander abzustimmen. Um dieses

Ziel vollständig zu erreichen, muss für bestimmte Gesellschaften, die sich in der Situation der klagenden Partei befinden, auch der an das Steuerjahr 2012 gebundene Jahresabschluss berücksichtigt werden.

Der Ministerrat führt an, dass das Kriterium der Steuerjahre 2013 und 2014 mit der in B.3 erwähnten Übergangsregelung - der « internen Liquidation » - zusammenhänge, wobei das äußerste Datum für die Genehmigung des Jahresabschlusses auf den 31. März 2013 festgelegt worden sei, « um jegliche Form der Manipulation zu vermeiden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/014, S. 11).

Dieser angeführte Grund kann zwar den Anwendungsbereich der zeitweiligen Übergangsmaßnahme (« interne Liquidation ») rechtfertigen, aber er ist nicht sachdienlich, um, wenn der Gesetzgeber später eine ständige Regelung (« Liquidationsrücklage ») vorgesehen hat und anschließend beide Regelungen mit einer Übergangsregelung (« besondere Liquidationsrücklage ») aufeinander abzustimmen beabsichtigt, es zu rechtfertigen, dass eine bestimmte Kategorie von Gesellschaften für einen bestimmten Zeitraum von jeder der erwähnten Regelungen ausgeschlossen wird.

B.10. Der Klagegrund ist begründet.

Artikel 541 des EStGB 1992, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 82, ist daher für nichtig zu erklären, insofern er sich nicht auf den Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2012 gebunden ist, bezieht, wenn die besteuerten Rücklagen dieses Steuerjahres in Anbetracht des Datums der Generalversammlung nicht für die Regelung der « internen Liquidation » in Frage kamen.

Die Bildung einer « besonderen Liquidationsrücklage » für die Gesamtheit oder einen Teil des Buchgewinns nach Steuern des an das Steuerjahr 2012 gebundenen Geschäftsjahres muss den benachteiligten Gesellschaften in diesem Fall durch die zuständige Verwaltung oder gegebenenfalls durch den Richter erlaubt werden.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erklärt Artikel 82 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 für nichtig, insofern er sich nicht auf den Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2012 gebunden ist, bezieht, wenn die besteuerten Rücklagen dieses Steuerjahres in Anbetracht des Datums der Generalversammlung nicht für die Regelung der « internen Liquidation » in Frage kamen.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Februar 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

E. De Groot