

Geschäftsverzeichnissnr. 581
Urteil Nr. 44/94 vom 1. Juni 1994

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigklärung von Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, erhoben von der VoE «Fédération nationale des unions de classes moyennes » und der GmbH «Look and Partners ».

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets und E. Cerexhe, unter Assistenz des Kanzlers H. Van der Zwalmen, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand*

Mit Klageschrift vom 29. Juni 1993, die dem Hof mit einem am 30. Juni 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 1993 bei der Kanzlei eingegangen ist, erhoben die Vereinigung ohne Erwerbszweck « Fédération nationale des unions de classes moyennes », mit Sitz in 1040 Brüssel, avenue des Gaulois 32, vertreten durch ihren Verwaltungsrat, und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung « Look and Partners », mit Gesellschaftssitz in 4680 Oupeye, rue du Roi Albert 349, eingetragen im Handelsregister Lüttich unter der Nummer 181.813, vertreten durch ihren Geschäftsführer, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, veröffentlicht in *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 1992, wegen Verletzung der vormaligen Artikel 6 und 6bis (jetzt 10 und 11) der Verfassung.

II. *Verfahren*

Durch Anordnung vom 1. Juli 1993 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter waren der Ansicht, daß die Artikel 71 ff. des genannten Sondergesetzes in diesem Fall nicht anzuwenden seien.

Gemäß Artikel 76 des genannten Sondergesetzes wurde die Klage mit am 31. August 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 1., 2. und 6. September 1993 zugestellt wurden, notifiziert.

Die durch Artikel 74 des genannten Sondergesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. September 1993.

Der Ministerrat, vertreten durch den Premierminister, mit Amtssitz in 1000 Brüssel, rue de la Loi 16, hat mit einem am 14. Oktober 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurden Abschriften dieses Schriftsatzes mit am 10. November 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 12. und am 15. November 1993 zugestellt wurden, notifiziert.

Die Klägerinnen haben mit einem am 9. Dezember 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen gemeinsamen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 1993 hat der Hof den Richter E. Cerexhe bestimmt, um die Besetzung zu vervollständigen.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 1993 hat der Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 30. Juni 1994 verlängert.

Durch Anordnung vom 16. Februar 1994 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und die Sitzung auf den 10. März 1994 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien notifiziert, die ebenso wie ihre Rechtsanwälte über den Sitzungstermin informiert wurden; dies erfolgte mit am 16. Februar 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 17., 18. und 21. Februar 1994 zugestellt wurden.

Auf der Sitzung am 10. März 1994

- erschienen

. RA Ch. Voisin, in Lüttich zugelassen, für die Kläger,

. RA R. De Geyter, in Brüssel zugelassen, *loco* RA A. De Bruyn, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die Richter L. François und G. De Baets Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. *Gegenstand der fraglichen Bestimmungen*

Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen ändert Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches (EStGB 1992) ab, der folgendes vorsieht:

« Art. 215. Der Satz der Körperschaftssteuer wird auf 39 Prozent festgesetzt.

Wenn das besteuerbare Einkommen nicht mehr als 13.000.000 Franken beträgt, wird die Steuer jedoch folgenderweise festgesetzt:

1° auf den Teilbetrag von 0 bis 1 Million Franken: 28 Prozent;

2° auf den Teilbetrag zwischen 1 Million Franken und 3.600.000 Franken: 36 Prozent;

3° auf den Teilbetrag zwischen 3.600.000 Franken und 13.000.000 Franken: 41 Prozent.

Absatz 2 ist nicht anwendbar:

1° auf die Gesellschaften, mit Ausnahme der vom Nationalrat des Genossenschaftswesens anerkannten Genossenschaften, die Beteiligungen besitzen, deren Investitionswert mehr als 50 Prozent entweder des berichtigten Wertes des eingezahlten Kapitals oder des um die besteuerten Rücklagen und die verbuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals entspricht. Zu berücksichtigen sind der Wert der Beteiligungen und der Betrag des eingezahlten Kapitals, der Rücklagen und der Mehrwerte am Tag der Erstellung des Jahresabschlusses der Beteiligungsgesellschaft. Um zu ermitteln, ob die Grenze von 50 Prozent überschritten wird, werden die aktiven und ständigen Beteiligungen in Höhe von mindestens 75 Prozent des eingezahlten Kapitals der Gesellschaft, die die Aktien oder Anteile ausgegeben hat, nicht berücksichtigt;

2° auf die Gesellschaften, mit Ausnahme der vom Nationalrat des Genossenschaftswesens anerkannten

Genossenschaften, deren das Gesellschaftskapital darstellende Aktien oder Anteile mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind;

3° auf die Gesellschaften, deren Dividendenausschüttung mehr als 13 Prozent des zu Beginn des Besteuerungszeitraumes eingezahlten Kapitals beträgt;

4° auf die Gesellschaften, mit Ausnahme der vom Nationalrat des Genossenschaftswesens anerkannten Genossenschaften, die nicht wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber eine Vergütung von mindestens 1.000.000 Franken zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes gewähren;

5° auf die Gesellschaften, die zu einer Gruppe gehören, wenn dieser ein im königlichen Erlaß Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Gründung von Koordinationszentren vorgesehenes Koordinationszentrum angehört.

Für die Gesellschaften, deren steuerbares Einkommen weniger als 1.000.000 Franken beträgt, ist Absatz 3 4° nicht anwendbar, wenn dieses Einkommen zuzüglich der höchsten Vergütung, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes einem Verwalter oder aktiven Teilhaber gewährt wird, mindestens 1.000.000 Franken beträgt und insofern diese Vergütung dem besagten steuerbaren Einkommen entspricht oder höher ist. »

Die angefochtenen Bestimmungen sind Absatz 3 4° und 5° und Absatz 4.

IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

Standpunkt der Klägerinnen

Was das Interesse betrifft

A.1.1. Die erste Klägerin, die die Form einer Vereinigung ohne Erwerbszweck angenommen habe, bezwecke die Vertretung, die Förderung und die Verteidigung - auf internationaler Ebene wie auch auf den verschiedenen nationalen Ebenen - der immateriellen, beruflichen, wirtschaftlichen und sozialen Interessen des Mittelstandes, d.h. der Selbständigen, der kleineren und mittleren Unternehmen des Handwerks, des Dienstleistungsgewerbes, des Handels und der Industrie sowie der freien Berufe; sie übe ihre Tätigkeit seit 1964 aus und sei in verschiedenen Gremien vertreten; sie weise das erforderliche Interesse nach, um die Nichtigerklärung einer diskriminierenden Besteuerung zu beantragen. Der Hof habe in seinem Urteil Nr. 37/93 ihr Interesse, vor Gericht aufzutreten, anerkannt.

A.1.2. Die zweite Klägerin sei eine Handelsgesellschaft, die den Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes verlieren könne.

Zur Hauptsache

Erster Klagegrund

A.1.3. Mit der angefochtenen Bestimmung, die eine Diskriminierung unter den der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaften schaffe, da zwei Gesellschaften künftig für den gleichen besteuerebaren Gewinn einem unterschiedlichen Steuersatz und unterschiedlichen Steuern unterliegen könnten, könne das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel nicht erreicht werden, nämlich die Einschränkung des steuerlichen Anreizes für die Gründung von Gesellschaften oder die Umwandlung von Einzelunternehmen in Gesellschaften, was zu einer ungerechtfertigten Zunahme der Anzahl von Personengesellschaften (Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Einmangengesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften), die ausschließlich aus Steuergründen oder zur Vermeidung der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen oder aus beiden Gründen gegründet worden seien, geführt habe.

Es sei offensichtlich, daß die Erhöhung des Steuersatzes Gesellschaften treffe, die der Gesetzgeber nicht ins Auge gefaßt habe, aber um so weniger diejenigen, die ins Auge gefaßt worden seien, treffen werde, als ihre Mittel hoch seien.

A.1.4. Im übrigen sei die Möglichkeit der Verwalter oder aktiven Teilhaber zur Verringerung ihrer Berufseinkünfte und somit ihrer Sozialbeiträge, indem ihnen diese Einkünfte in anderer Form ausgezahlt werden könnten, bereits durch verschiedene Gesetzes- und Verordnungsmaßnahmen eingeschränkt worden, wie beispielsweise die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes für die Gesellschaften, deren Dividendenausschüttung mehr als 13 Prozent des Gesellschaftskapitals betrage (Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983), die Begrenzung des Betrages des pauschalen Abzugs von 40 Prozent, der die Unterhalts- und Reparaturkosten an vermieteten Immobilien darstellen solle (Gesetz vom 27. Dezember 1984), die Neueinstufung der durch Verwalter oder aktive Teilhaber eingenommenen Mieten als Berufseinkünfte, insofern Miete und Nebenkosten mehr als fünf Drittel des aufgewerteten Katastralertrags betragen würden (Gesetz vom 28. Juli 1992), die Pflichtmitgliedschaft der ihr Mandat unentgeltlich ausübenden Gesellschaftsmandatare in einer Sozialversicherungskasse (königlicher Erlaß vom 1. Juli 1992), der Beitrag zu Lasten der Gesellschaften für das Sozialstatut der selbständig Erwerbstätigen (Gesetz vom 25. Juni 1992), die teilweise Neueinstufung der Zinsen aus von Verwaltern und aktiven Teilhabern an ihre Gesellschaft geleisteten Vorschüssen als Dividenden (Gesetz vom 28. Juli 1992) sowie die Begrenzung des Vorteils des ermäßigten Steuersatzes, der auf die bei Geschäftsaufgabe erzielten Mehrwerte Anwendung finde (Gesetze vom 22. Dezember 1989 und 28. Juli 1992).

Somit seien schließlich von dieser neuen Regelung nur die Mittel betroffen, die zur Sicherung der Eigenfinanzierung des Unternehmens dort verbleiben würden.

Zweiter Klagegrund

A.1.5. Die gesetzlichen Bedingungen, um in den Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes zu gelangen, würden rein arithmetisch so berechnet, daß gewisse Gesellschaften, die nicht aus rein steuerlichen Erwägungen gegründet worden seien, wegen ihrer zu geringen Größe diesen ermäßigten Steuersatz nicht mehr in Anspruch nehmen könnten.

Somit:

- hänge der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes davon ab, ob die Gesellschaft wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber eine ausreichend hohe, gesetzlich festgelegte Vergütung gewähren könne. Dies hänge jedoch vom Ergebnis der Gesellschaft und nicht von den Erwägungen, die zu ihrer Gründung geführt hätten, ab;

- benachteilige die angefochtene Bestimmung die kleinen Unternehmen, indem diese verpflichtet würden, hohe Vergütungen auszus zahlen, um in den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes zu gelangen, und indem sie auf diese Weise an der Bildung von Rücklagen für ihre Eigenfinanzierung gehindert würden;

- würden die kleinen Gesellschaften - wie aus den Berichten der Nationalbank hervorgehe - mehr Steuern zahlen als die großen, da sie nicht so leicht auf den steuerlichen Einfallsreichtum zurückgreifen könnten wie die letzteren, und führe die angefochtene Bestimmung zu einer Erhöhung der Steuerlast der Kleinbetriebe;

- ermögliche es das in der angefochtenen Bestimmung vorgesehene arithmetische Kriterium nicht, den aus rein steuerlichen Erwägungen durchgeführten Übergang zur Gesellschaftsform zu ahnden, sobald die Einkünfte der Gesellschaft es ihr ermöglichen würden, mit der Vergütung, die wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber ausgezahlt werden könne, die in dieser Bestimmung festgesetzten Grenzen einzuhalten;
- schaffe die angefochtene Bestimmung eine Diskriminierung unter den Gesellschaften, die gleiche Vergütungen gewähren, je nach der Verteilung dieser Vergütungen;
- müßte, da dieselbe Person Verwalter oder aktiver Teilhaber in mehreren Gesellschaften sein könne, jede dieser Gesellschaften ihr eine ziemlich hohe Vergütung gewähren, um in den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes zu gelangen; dies habe keinen Sinn und sei aufgrund der Höhe des Gewinns manchmal nicht durchführbar;
- könnte es sein, daß eine Gesellschaft mit einem geringeren Ergebnis einen höheren Steuersatz zu zahlen habe als eine andere mit einem höheren besteuerten Gewinn, da der durch die Gesellschaften zu zahlende Steuersatz in Zukunft nicht von ihren Ergebnissen, sondern von bestimmten Lasten (den Vergütungen) abhängt;
- werde in dem Fall, wo eine von zwei Ehegatten gegründete Gesellschaft nur einem von ihnen eine Vergütung gewähre, der andere nicht mehr in der Lage sein, Sozialbeiträge zu zahlen, und vom Anspruch auf die damit verbundenen Sozialleistungen ausgeschlossen sein;
- sei es technisch nicht möglich gewesen, die neugegründeten Gesellschaften aus dem Anwendungsbereich der angefochtenen Bestimmung auszuklammern;
- berücksichtige die angefochtene Bestimmung nicht die Lage der Unternehmen, die bestimmten Teilhabern eine geringere Vergütung auszahlen würden, weil diese aus Altersgründen ihre Tätigkeit einschränken würden, und somit Gefahr liefen, höher besteuert zu werden.

A.1.6. Der Anwendungsbereich der angefochtenen Bestimmung sei derart umfassend, daß er auch die Gesellschaften erfasse, mit deren Gründung und Arbeitsweise (eine geringe Vergütung) keine Steuerflucht beabsichtigt wurde; es bestehe somit keine vernünftige Verhältnismäßigkeit zwischen den angewandten Mitteln und den angestrebten Zielsetzungen. Die Maßnahme beabsichtige auf verschleierte Weise, die kleinsten Unternehmen an der Umwandlung in eine Gesellschaft zu hindern. Mit dieser Maßnahme schaffe der Gesetzgeber in Wirklichkeit ohne weiteres den Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes für zahlreiche kleine Unternehmen ab. Somit werde der ermäßigte Satz nie mehr auf jene Unternehmen angewandt werden können, die vor Abzug der an einen betroffenen Verwalter oder aktiven Teilhaber gezahlten Vergütung einen Gewinn von weniger als 1.000.000 Franken erwirtschaften würden, da es ihnen unmöglich sein werde, die gesetzliche Bedingung zu erfüllen.

Standpunkt des Ministerrates

Was das Interesse betrifft

A.2.1. Der Ministerrat ist der Ansicht, das Interesse der ersten Klägerin nicht anfechten zu können.

A.2.2. Die zweite Klägerin erbringe nicht den Beweis ihres Interesses an der Klageerhebung, da sie keinerlei Hinweise dafür anführe, daß sie sich wirklich in einer Lage befinde, die direkt und nachteilhaft durch die angefochtenen Normen beeinflußt werden könne.

Zur Hauptsache

Erster Klagegrund

A.2.3. Die Bedingung, wonach ein Unternehmen eine Mindestvergütung gewähren müsse, um in den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes zu gelangen, stehe in direkter Verbindung zum Gegenstand des Gesetzes. Der Umstand, daß gewisse Gesellschaften - obwohl sie nur zu den vom Gesetzgeber anvisierten Zwecken gegründet worden seien - nicht durch die Maßnahme zur Bekämpfung dieses Mißbrauchs erfaßt werden könnten, führe zu keiner unsachdienlichen Diskriminierung.

In der Annahme daß mit den gewählten Kriterien nicht das angestrebte Ziel erreicht werden könnte, ergäbe sich daraus keine Diskriminierung gegenüber den Gesellschaften, auf die das Gesetz Anwendung finde.

A.2.4. Die Sachdienlichkeit der angefochtenen Bestimmungen könne nicht angezweifelt werden, da der steuerliche Vorteil, den man mit der Umwandlung seiner beruflichen Tätigkeit in eine Gesellschaft anstrebe (während keinerlei wirtschaftliche oder soziale Begründung für die Annahme dieser Rechtsform vorliege), verschwinde oder stark eingeschränkt werde, wenn der auf die Vergütung eines Verwalters anwendbare Steuersatz den Satz der Körperschaftssteuer übersteige.

Der Gesetzgeber habe in erster Linie die Gesellschaften erreichen wollen, die ihre Verwalter oder aktiven Teilhaber auf Umwegen entlohnen würden (beispielsweise durch Abhebung von einem Kontokorrent mittels Zinsen, die sich als fiktiv erweisen würden), um die Vergütung dem Steuervorabzug und den Sozialbeitragszahlungen zu entziehen; auf diese Weise habe er dem durch die Finanzkommission der Kammer angeprangerten Mißbrauch durch die Steuerpflichtigen ein Ende bereiten wollen, die gemäß ihrer Steuererklärung über kein Einkommen verfügen, aber anscheinend ein ganz normales Leben führen würden und sogar gewisse Sozialvorteile erhalten könnten. Die angefochtene Bestimmung gleiche in gewisser Weise die im Bereich des Steuervorabzugs und der Sozialbeiträge erfolgten Verstöße durch die Beibehaltung des normalen Satzes der Körperschaftssteuer aus.

A.2.5. Der Umstand, daß bereits andere gesetzliche Maßnahmen getroffen worden wären (A.1.4), um die Verwalter und Teilhaber daran zu hindern, ihre Einkünfte zu verringern, indem sie diese in einer anderen Form erhalten würden (Maßnahmen, die nicht hätten verhindern können, daß die Umwandlung von Einzelunternehmen in Gesellschaften für diesen Zweck mißbraucht worden sei), verpflichte den Gesetzgeber nicht dazu, auf die Bekämpfung eines anderen Mißbrauchs, der mit dem gleichen Ziel begangen werde, zu verzichten.

Zweiter Klagegrund

A.2.6. Die Kritik, die sich auf die rein arithmetische Beschaffenheit der durch die angefochtenen Bestimmungen festgesetzten Bedingungen beziehe, sei unbegründet.

Zunächst müsse festgehalten werden, daß nicht alle Gesellschaften Anspruch auf die Ermäßigung des in Artikel 215 Absatz 1 EStGB 1992 festgesetzten normalen Körperschaftssteuersatzes hätten (die Gesellschaften, deren Gewinne höher seien als 13 Millionen Franken (EStGB 1992, Artikel 215 Absatz 2); die sogenannten « Finanzgesellschaften » im Sinne von Absatz 3 1^o, 2^o und 3^o dieses Artikels 215; die Gesellschaften, deren das Gesellschaftskapital darstellende Aktien oder Anteile mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften seien; die Gesellschaften, deren Dividendenausschüttung mehr als 13 Prozent des zu Beginn des Besteuerungszeitraumes eingezahlten Kapitals betrage; die Gesellschaften, die gemäß dem königlichen Erlaß Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 als Koordinationszentren anerkannt seien; die Gesellschaften, die gemäß dem königlichen Erlaß Nr. 118 vom 23. Dezember 1982 als in einer Beschäftigungszone gelegene Unternehmen anerkannt seien; die Investmentgesellschaften mit veränderlichem Kapital (S.I.C.A.V.) und die Investmentgesellschaften mit festem Kapital (S.I.C.A.F.), auf die sich die Artikel 114 bis 118 bezögen). Die Besteuerung zum ermäßigten Satz stelle somit eine Ausnahmeregelung dar, die jedoch nicht diskriminierend sei, und es sei zu rechtfertigen, daß der Gesetzgeber die Bedingungen für die Gewährung dieses Steuersatzes festlege.

A.2.7. Die Mindesthöhe von 1.000.000 Franken, die die Klägerinnen anscheinend anfechten würden, sei in der Begründungsschrift zum angefochtenen Gesetz gerechtfertigt worden; sie entspreche nämlich in der Praxis einer tatsächlich besteuerten Nettovergütung von etwa 750.000 Franken. Der Umstand, daß diese Grenze in

Situationen angewandt werden könnte, die keinen Mißbrauch darstellen würden, tue ihrer Rechtfertigung keinen Abbruch, da der Hof im steuerlichen Bereich die Benutzung von Kategorien zugelassen habe, die der Wirklichkeit nur auf vereinfachende und annähernde Weise entsprächen.

A.2.8. Die Bestimmung von Artikel 215 Absatz 3 4 werde im übrigen erheblich abgeschwächt durch diejenige von Absatz 4 desselben Artikels, aus dem hervorgehe, daß Absatz 3 4, der die Ermäßigung des Körperschaftssteuersatzes ausschließe, nicht anwendbar sei auf jene Gesellschaften, deren steuerbares Einkommen weniger als 1.000.000 Franken betrage:

- wenn der Gesamtbetrag des steuerbaren Einkommens und der höchsten Vergütung für einen Verwalter oder aktiven Teilhaber mindestens 1.000.000 Franken betrage;
- und insofern diese Vergütung mindestens dem steuerbaren Einkommen entspreche.

Hieraus ergebe sich, daß eine Gesellschaft mit einem steuerbaren Einkommen unter 1.000.000 Franken die Möglichkeit habe, in den Genuß der Ermäßigung des Steuersatzes zu gelangen, wie es die nachstehenden Beispiele zeigen würden:

Besteuerbares Einkommen + höchste Vergütung	Höchste Vergütung	Besteuerbares Einkommen (nach Gewährung der höchsten Vergütung)
1.000.000	500.000	500.000
1.000.000	990.000	10.000

Der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes könne jedoch in der folgenden Situation nicht gewährt werden:

1.000.000	100.000	900.000
-----------	---------	---------

Es sei deutlich, daß in diesem Fall der Gewinn der Gesellschaft im Vergleich zur höchsten Vergütung ungewöhnlich hoch ausfalle.

Und schließlich würden die angefochtenen Bestimmungen keine natürliche Person davon abhalten, ihre Berufstätigkeit in Form einer Gesellschaft auszuüben, wenn sie bei dieser Wahl eben nicht von einem rein steuerlichen « Ziel » ausgehe.

Erwiderung der Klägerinnen

Was das Interesse betrifft

A.3.1. Der Ministerrat fechte nicht das Interesse der ersten Klägerin an der Klageerhebung an.

A.3.2. Die Mittel der zweiten Klägerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem Kapital von 750.000 Franken, würden es ihr nicht ermöglichen, Einkünfte zu erwarten, die eine Anwendung der ermäßigten Steuersätze in jedem Fall ausschließen würden, so wie diese vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmung festgesetzt worden seien; da sie erst seit 1992 bestehe, könne ihr Interesse an der Klageerhebung nicht von dem Umstand abhängen, ob sie in einem bestimmten Geschäftsjahr und nicht in einem anderen die in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen neuen Bedingungen für die Gewährung des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes erfülle oder nicht.

Zur Hauptsache

A.3.3. Während die Gesetze vom 4. August 1986 und vom 22. Dezember 1989 den normalen und den ermäßigten Körperschaftssteuersatz gesenkt und somit die Gründung von Gesellschaften erleichtert hätten, stünden die angefochtenen Bestimmungen im Widerspruch zur jüngsten Entwicklung in diesem Bereich.

Ersten Klagegrund

A.3.4. Die Anmerkungen des Ministerrates würden die Wohlbegründetheit des Standpunktes der Klägerinnen beweisen, denn:

- wenn man den steuerlichen Anreiz zur Gründung der Gesellschaften verringern möchte, müsse man die neuen Gesellschaften treffen, nicht die bestehenden;
- die Anhebung des ermäßigten Steuersatzes werde nicht zu einer Bereinigung der angeprangerten Situation von Haushalten führen, die offenbar normal leben würden, praktisch ohne über ein Einkommen zu verfügen, denn sie hätten tatsächlich keine Veranlagungsgrundlage angeeignet;
- es komme weniger darauf an, ob die aus rein steuerlichen Erwägungen gegründeten Gesellschaften der auf sie abzielenden Maßnahme entgehen könnten, als vielmehr darauf, ob die zu anderen Zwecken gegründeten Gesellschaften hingegen davon betroffen seien;
- es sei davon auszugehen, daß keine Gesellschaft zu ausschließlich steuerlichen Zwecken gegründet werde, selbst wenn die Steuer an sich eine wirtschaftliche Bedeutung habe, die der Unternehmer berücksichtigen müsse. Hätte der Gesetzgeber den steuerlichen Anreiz zur Gründung von Gesellschaften begrenzen wollen, so müßte er den Anwendungsbereich des Gesetzes auf Einmanggesellschaften begrenzen, vorausgesetzt, daß in diesem Fall die Ausübung des Berufes in einer Einmanggesellschaft hypothetisch andere Ziele und andere Folgen ausschließen würde;
- die vom Ministerrat beanstandeten Umwege, auf die die Gesellschaften zur Vergütung ihrer Verwalter und aktiven Teilhaber zurückgreifen würden (A.2.4), würden mit vereinzelt Situationen zusammenhängen, und wenn man diesen ein Ende bereiten wollte, wäre es nicht gerechtfertigt, die Gesellschaften, die nicht solche Mittel anwenden, zu beeinträchtigen. Im übrigen würden die angesprochenen Abhebungen zu fiktiven Zinsen eine Rückzahlung voraussetzen und in jedem Fall zur Zahlung von Zinsen führen;
- die vorherigen Maßnahmen, auf die der Ministerrat sich beziehe, wie die Gesetze vom 28. Juli und 28. Dezember 1992 (Anhebung des Steuersatzes für bei Geschäftsaufgabe erzielte Mehrwerte aus immateriellen Anlagewerten, Neueinstufung von Zinsen als Dividenden, Neueinstufung von Mieten als Vergütungen), würden erst ab den Veranlagungsjahren 1993 und 1994 Wirkung zeigen, so daß das Argument der faktischen Grundlage entbehre.

Zweiter Klagegrund

A.3.5. Im vorliegenden Fall gleiche die angefochtene Maßnahme eher einer Bombe als einer Präzisionswaffe, um das vorgeblich angestrebte Ziel zu erreichen.

Die zu A.1.5 angeprangerten Situationen (wie diejenige der kleinen neugegründeten Unternehmen, denen es unmöglich sei, ihren Verwaltern oder aktiven Teilhabern eine hohe Vergütung zu zahlen, und die einen höheren Steuersatz auf sich nehmen müßten, wenn sie keinen ausreichenden Gewinn erzielen würden) würden beweisen, daß die angefochtene Bestimmung Kategorien von Gesellschaften, die sich in Situationen befänden, die hinsichtlich der betreffenden Maßnahme grundverschieden seien, auf gleiche Weise behandelt, ohne daß es dafür eine objektive und vernünftige Rechtfertigung gebe.

A.3.6. Die vom Ministerrat angeführten Beispiele von Gesellschaften, die keinen Anspruch auf den ermäßigten Steuersatz hätten (A.2.6), seien Beispiele von Gesellschaften, die Anspruch auf andere Ausnahmeregelungen hätten und deren Situation somit von Grund auf anders sei als diejenige der von ihrem Betriebsgewinn abhängigen kleinen und mittleren Betriebe.

A.3.7. Die Rechtsprechung des Hofes, auf die der Ministerrat sich beziehe (A.2.7), bedeute nicht, daß die Vereinfachung der Kriterien und die Senkung der Verwaltungskosten zur Festsetzung einer einheitlichen und pauschalen Steuer pro Steuerpflichtigen ungeachtet dessen Steuerkraft führen müßten, da ein solches Steuersystem, würde man es bis ins Absurde führen, die Festsetzung desselben Steuerbetrags für jeden Steuerpflichtigen bedeuten würde.

Man könne nicht die Erwägungen des besagten Urteils dazu benutzen, irgendeine, nicht durch verhältnismäßige und vernünftige Kriterien gerechtfertigte Diskriminierung zu begründen. Mit diesem Urteil habe der Hof gewiß nicht ausdrücken wollen, daß Steuerpflichtige, die sich in einer vergleichbaren Situation befänden und die gleichen Einkünfte hätten, eine grundverschiedene Steuer zahlen müßten.

Es sei einerseits hervorzuheben, daß die Anwendung des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes sich in Wirklichkeit nur auf die Gewinne beziehe, die zur Eigenfinanzierung des Unternehmens dienen würden, und daß sie sich rechtfertige, weil kleine und mittlere Betriebe nur schwer Zugang zu den öffentlichen Kapitalmärkten hätten und Kredite für sie kostspieliger seien, und andererseits, daß die Gesellschaften zur Verteilung von Einkünften zunächst die Körperschaftsteuer bezahlen und anschließend die Kapitalertragsteuer von derzeit 25,75 Prozent einbehalten müßten, das heißt eine an den Höchstsatz der Personensteuer grenzende Gesamtsteuer.

A.3.8. Schließlich ziele die vorliegende Klage nicht darauf ab, zu beweisen, daß durch das angefochtene Gesetz von der Umwandlung eines Betriebs in eine Gesellschaft, die nicht auf steuerlichen Gründen beruhe, abgeraten werde (siehe A.2.8 *in fine*), selbst wenn dies der Fall sei, sondern lediglich darauf, die diskriminierende Beschaffenheit einer Maßnahme zu beweisen, die dazu führe, daß für ein besteuertes Einkommen in gleicher Höhe unterschiedliche Steuern gezahlt werden müßten.

- B -

Was den Gegenstand der Klage betrifft

B.1. Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen fügt die Ziffern 4° und 5° in Absatz 3 von Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend EStGB 1992 genannt) ein und ergänzt diesen Artikel um einen Absatz 4. Aus dem Inhalt der Klageschrift geht hervor, daß die Klägerinnen keine Beschwerden gegenüber Absatz 3 5° vorbringen. Die Klage ist also nur insofern zulässig, als sie sich auf die Absätze 3 4° und 4 von Artikel 215 EStGB 1992 bezieht.

Was das Interesse der GmbH « Look and Partners » betrifft

B.2. Im Gegensatz zu den Behauptungen des Ministerrates weist die klagende Partei, die eine der Körperschaftssteuer unterliegende Gesellschaft ist, das erforderliche Interesse an der Klageerhebung auf Nichtigerklärung von Bestimmungen nach, die die Festlegung der Bedingungen für die Anwendung des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes zum Gegenstand haben.

Zur Hauptsache

Was die beiden Klagegründe zusammen betrifft

B.3.1. Durch Ergänzung von Artikel 215 EStGB 1992 um einen Absatz 3 4° und einen Absatz 4 hat Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 die Gesellschaften vom Anspruch auf den ermäßigten Körperschaftssteuersatz ausgeschlossen, die nicht wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber eine Vergütung von mindestens 1.000.000 Franken zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes gewähren (Artikel 215 Absatz 3 4°). Die Gesellschaften, deren Einkünfte weniger als 1.000.000 Franken betragen, haben jedoch weiterhin Anspruch auf den ermäßigten Steuersatz unter der doppelten Bedingung, daß die Summe der besteuerten Einkünfte der Gesellschaft und der einem Verwalter gewährten höchsten Vergütung wenigstens 1.000.000 Fran-

ken beträgt und daß die Vergütung des Verwalters oder aktiven Teilhabers wenigstens dem Betrag der steuerbaren Einkünfte der Gesellschaft entspricht. Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber den steuerlichen Anreiz zur Gründung von Gesellschaften oder zur Umwandlung von Einzelunternehmen in Gesellschaften verringern (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, SS. 4 und 5).

B.3.2. Die klagenden Parteien werfen diesen Bestimmungen vor, sowohl eine Diskriminierung unter Gesellschaften einzuführen, indem ihnen eine unterschiedliche Steuer auferlegt wird, obschon sie einen gleichen steuerbaren Gewinn haben, als auch sie auf die gleiche Weise zu behandeln - Entzug des Vorteils des ermäßigten Steuersatzes -, obschon sie sich in grundsätzlich unterschiedlichen Situationen hinsichtlich des vom Gesetzgeber angestrebten Zieles befinden würden.

B.3.3. Aus den Darlegungen in der Klageschrift und im Erwidernsschriftsatz geht jedoch hervor, daß die Beschwerde der Klägerinnen sich auf die Einführung einer neuen Bedingung für die Inanspruchnahme des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes bezieht, nämlich eine Mindestvergütung, die den Verwaltern oder aktiven Teilhabern zu gewähren ist.

B.3.4. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.3.5. Der Gesetzgeber möchte vermeiden, daß durch die Schaffung von Personengesellschaften die Steuer oder die Sozialversicherungsbeiträge umgangen werden (Bericht, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/5, S. 75). Zu diesem Zweck hat er eine geeignete Maßnahme ergriffen, indem er vorschrieb, daß die Gesellschaften, die in den Genuß des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes gelangen, ihren Verwaltern und aktiven Teilhabern Vergütungen in ausreichender Höhe gewähren, um zur Zahlung von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen, die durch die Umwandlung einer selbständigen Berufstätigkeit in eine Gesellschaft verlorengehen, zu führen.

B.3.6. Die klagenden Parteien merken an, daß in der Vergangenheit und im Gegensatz zu der von ihnen angefochtenen Maßnahme verschiedene gesetzgeberische Maßnahmen die Gründung von Gesellschaften begünstigt haben. Die Grundsätze der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes verhindern nicht, daß der Gesetzgeber seine ursprünglichen Zielsetzungen ändert und andere anstrebt.

B.3.7. Angenommen, es wäre zutreffend, daß die ausschließlich zu steuerlichen Zwecken gegründeten Gesellschaften der angefochtenen Maßnahme entgehen könnten und daß die nicht zu diesem Zweck gegründeten Gesellschaften ihr nicht entgehen könnten, würde sich daraus nicht ergeben, daß die Maßnahme unzweckdienlich wäre. Wenn einerseits anerkannt werden kann, daß eine vom Gesetzgeber ergriffene Maßnahme geeignet ist, einem Mißbrauch vorzubeugen, entzieht alleine der Umstand, daß ähnliche Mißbräuche noch nicht ins Auge gefaßt wurden, ihr nicht die Rechtfertigung. Wenn das Gesetz sich andererseits gleichzeitig auf Steuerpflichtige in unterschiedlichen Situationen bezieht, so kann in gewissem Maße anerkannt werden, daß es diese Realität erfaßt, indem es vereinfachende und annähernde Kategorien anwendet.

B.3.8. Nach Darlegung der Kläger schafft die angefochtene Bestimmung unter Gesellschaften, die ihren Verwaltern und aktiven Teilhabern gleiche Vergütungen gewähren, eine Diskriminierung je nach der Verteilung dieser Vergütungen. Diese Kritik ist unbegründet. Auch wenn es zutrifft, daß

eine Gesellschaft, die einem einzigen Verwalter oder aktiven Teilhaber eine Vergütung von mindestens 1.000.000 Franken gewährt, in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen kann, wohingegen dieser nicht auf die Gewinne einer Gesellschaft, die eine Vergütung in gleicher Höhe auf verschiedene Verwalter oder aktive Teilhaber verteilt, angewandt werden kann, entspricht die somit durchgeführte Unterscheidung der Zielsetzung des Gesetzgebers, den Anspruch auf den ermäßigten Steuersatz jenen Gesellschaften vorzubehalten, die ihren Verwaltern und aktiven Teilhabern ausreichend hohe Vergütungen gewähren.

B.3.9. Aus Artikel 215 Absatz 4 EStGB 1992 geht jedoch hervor, daß die Gesellschaften, deren besteuerebare Einkünfte weniger als 1.000.000 Franken betragen, in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen, unter anderem unter der Bedingung, daß diese Einkünfte zuzüglich der höchsten Vergütung für einen Verwalter oder aktiven Teilhaber wenigstens 1.000.000 Franken betragen.

Diese Bedingung hat zur Folge, daß die Gesellschaften, deren besteuerebare Einkünfte zuzüglich der höchsten Vergütung nicht den Schwellenbetrag von 1.000.000 Franken erreichen, nicht in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen.

Das spezifische Erfordernis, daß die Summe des Betrages der besteuerebaren Einkünfte der Gesellschaft und der obengenannten Vergütung eine Mindesthöhe erreicht, hat zur Folge, daß grundlos Behandlungsunterschiede unter Gesellschaften, die gegebenenfalls die gleichen besteuerebaren Einkünfte haben, eingeführt werden. Diese Unterscheidung steht in keinem Verhältnis zu der zu B.3.5 beschriebenen Zielsetzung des Gesetzgebers.

Aus diesen Gründen:

Der Hof,

erklärt Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen insofern für nichtig, als der durch diese Bestimmung dem Artikel 215 EStGB 1992 hinzugefügte Absatz 4 den Vorteil der darin enthaltenen Bestimmung von der Bedingung abhängig macht, daß « das besteuerebare Einkommen (...) zuzüglich der höchsten Vergütung, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes einem Verwalter oder aktiven Teilhaber gewährt wird, mindestens 1.000.000 Franken beträgt »;

weist die Klage im übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 1. Juni 1994.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior