

Geschäftsverzeichnismn. 634-636-653-657-658-659
Urteil Nr. 89/94 vom 14. Dezember 1994

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 6 und 23 § 1 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, erhoben von der VoE «Nationaal Christelijk Middenstandsverbond » und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, L. François, Y. de Wasseige, G. De Baets und E. Cerexhe, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen*

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 7., 12., 20., 21., 24. und 25. Januar 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und jeweils am 11., 13., 21., 24., 25. und 26. Januar 1994 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 24. und 26. Juli 1993:

a. die VoE «Organisatie van Zelfstandige Ondernemers - N.C.M.V. (Nationaal Christelijk Middenstandsverbond) », mit Sitz in 1040 Brüssel, Spastraat 8, die VoE «Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (F.V.I.B.) », mit Sitz in 1040 Brüssel, Spastraat 8, die Königliche Föderation Selbständiger Landmesser-Experten (KFSLE), mit Sitz in 1040 Brüssel, Koningsveldstraat 113, die VoE «Nationaal Architectenverbond (N.A.V.) », mit Sitz in 1040 Brüssel, Spastraat 8, die VoE «Verbond der Vlaamse Tandartsen », mit Sitz in 1080 Brüssel, Koning Albertlaan 115, die VoE «Belgisch Verbond der Syndicale Artsenkamers », mit Sitz in 1050 Brüssel, Boondaalsesteenweg 6, die VoE «Limburgse Vereniging van Accountants en Belastingconsulenten (L.V.A.B.) », mit Sitz in Hasselt, Provinciaal Hoger Handelsinstituut, Kempische Steenweg, und die «Beroepsvereniging voor Accountants en Belastingconsulenten (B.A.B.) », mit Sitz in Kortrijk, Conseruatoriumplein 13,

b. die VoE «Nationale Federatie van de Unies van de Middenstand », mit Sitz in 1040 Brüssel, Galliërslaan 32, die VoE «Ordre des experts comptables et comptables brevetés de Belgique », mit Sitz in 1180 Brüssel, Onderlingebijstandstraat 13, die anerkannte Berufsvereinigung «Chambre belge des comptables et experts-comptables » mit Sitz in Lüttich, rue de Rotterdam 14, und die GmbH «Bureau d'expertise comptable Krockaert, Redaelli, Noel », mit Sitz in 1040 Brüssel, Louis Schmidlaan 100,

c. die GmbH «Vandebergh, Verbist, Smeets - Advocaten », mit Sitz in Heusden-Zolder, Guido Gezellelaan 24,

d. die VoE « Nationale Unie der Vrije en Intellectuele Beroepen van België », abgekürzt N.U.V.I.B., mit Sitz in 1040 Brüssel, Gallierslaan 32, die AG « Jean Desambre », mit Sitz in Nassogne, Haute voie de Marche 30, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts « Van Lint en Van Damme », Rechtsanwälte, mit Sitz in 1040 Brüssel, Tervurenlaan 51/3,

e. die GmbH « Moeykens & De Loose », mit Sitz in Sint-Kruis (Brügge), Puienbroeklaan 33, und

f. die GmbH « Accountants- en Consultingmaatschap Pairoux », mit Sitz in Holsbeek, Tornooistraat 3, die « Erkende Beroepsvereniging voor Belastingconsulenten en Accountants (B.B.A.V.) », mit Sitz in Gent, Sint-Denijslaan 33.

Die zu Litera e genannte klagende Partei beantragt ebenfalls die Nichtigkeitsklärung von Artikel 23 § 1 desselben Gesetzes.

Diese Rechtssachen wurden jeweils unter den Nummern 634 (a), 636 (b), 653 (c), 657 (d), 658 (e) und 659 (f) ins Geschäftsverzeichnis eingetragen.

II. Verfahren

Durch Anordnungen vom 11., 13., 21., 24., 25. und 26. Januar 1994 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung in den jeweiligen Rechtssachen bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 9. Februar 1994 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen und die Verbindungsanordnung wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 3. März 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. März 1994.

Ein Schriftsatz wurde vom Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 14. April 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 5. Mai 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden von den klagenden Parteien in den ersten fünf Rechtssachen mit am 3. Juni 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen eingereicht.

Durch Anordnung vom 28. Juni 1994 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 7. Januar 1995 verlängert.

Durch Anordnung vom 9. September 1994 hat der amtierende Vorsitzende festgestellt, daß der Richter

K. Blanckaert gesetzmäßig verhindert ist und der Richter H. Boel ihn als Mitglied der Besetzung und referierender Richter ersetzt.

Durch Anordnung vom 14. September 1994 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 13. Oktober 1994 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 15. September 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 13. Oktober 1994

- erschienen

. RA A. Haelterman, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 634, 636 und 659,

. RA F. Vanistendael, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 653,

. RA J. Paramore *loco* RA J. Malherbe, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 657,

. RA A. Luca, in Brügge zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 658,

. RA I. Claeys Bouúaert, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter H. Boel und E. Cerehe Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. *Gegenstand der angefochtenen Bestimmungen*

Der angefochtene Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen lautet folgendermaßen:

« Artikel 215 Absatz 3 desselben Gesetzbuches in der durch Artikel 22 des Gesetzes vom 28. Juli 1992 sowie durch Artikel 10 1° des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 abgeänderten Fassung wird folgendermaßen ergänzt:

' 6° auf die Gesellschaften, deren Einkünfte vor Abzug der beruflichen Aufwendungen nicht in Höhe von mindestens 50 Prozent aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 einbringen '. »

Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten bisweilen auch EStGB 1992 genannt) lautet mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1994 in seiner Gesamtheit folgendermaßen:

« 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 berechtigten 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 Jahreschlusses 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 vorgesehene Koordinationszentrum angehört;

6° auf die Gesellschaften, deren Einkünfte vor Abzug der beruflichen Aufwendungen nicht in Höhe von mindestens 50 Prozent aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 einbringen.

Für die Gesellschaften, deren besteuerebares 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 besteuerebaren Einkommen entspricht oder höher ist. »

Absatz 3 4° und Absatz 4, so wie eingefügt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, waren bereits Gegenstand einer Nichtigkeitsklage, über die im Urteil Nr. 44/94 vom 1. Juni 1994 befunden wurde. Der Hof hat in diesem Urteil den vorgenannten Artikel 10 insofern für nichtig erklärt, « 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 ' ».

Artikel 23 § 1 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, der in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 657 und 658 angefochten wird, soweit er sich auf Artikel 6 des vorgenannten Gesetzes bezieht, bestimmt, daß die Artikel 4 bis 6 und 10 bis 15 mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1994 in Kraft treten.

In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 657 wird auch Artikel 23 § 7 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 angefochten, soweit er sich auf Artikel 6 dieses Gesetzes bezieht. Paragraph 7 lautet folgendermaßen:

« Jede Änderung, die ab dem 8 April 1993 am Datum des Jahresabschlusses vorgenommen wird, ist wirkungslos bei der Anwendung der Artikel 4, 5, 6, 10 bis 14 und 22. »

Der neue Artikel 215 § EStGB 1992 verweist hinsichtlich der Definition des Begriffs «Gewinn» auf Artikel 24 dieses Gesetzbuches. Dieser Artikel 24 lautet folgendermaßen:

« Gewinn besteht aus Einkünften aller industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Betriebe, die aus folgenden Quellen stammen:

1° alle durch die Einrichtungen dieser Betriebe oder durch deren Vermittlung getätigten Geschäfte;

2° jede Wertsteigerung von Aktivbestandteilen, die für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit verwendet werden, und jede sich aus dieser Tätigkeit ergebende Wertminderung von Passivbestandteilen, wenn diese Mehr- bzw. Minderwerte in der Buchhaltung oder im Jahresabschluß ausgedrückt oder realisiert worden sind;

3° jeder - auch nicht ausgedrückte oder nicht realisierte - Mehrwert auf Finanzanlagen und andere Portefeuilleeffekten, die für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit verwendet werden, soweit ihr Wert zugenommen hat und am Ende des Besteuerungszeitraumes ihren Anschaffungs- oder Anlagewert nicht überschreitet;

4° Unterbewertungen von Aktivbestandteilen oder Überbewertungen von Passivbestandteilen, soweit die Unter- bzw. Überbewertung je nach dem Fall weder einer ausgedrückten oder nicht ausgedrückten Steigerung und Minderung, noch bei der Anwendung der Steuer berücksichtigten Abschreibungen entspricht.

Die vorgenannten Aktivbestandteile umfassen sämtliche Vermögensbestandteile, einschließlich der Vorräte und Auftragsbestände.

Mehrwerte auf in Artikel 66 genannte Fahrzeuge werden nur zu 75 Prozent berücksichtigt. »

IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Zur Hauptsache

Klageschriften

A.1.1. Die klagenden Parteien machen die Verletzung der Artikel 6, 6*bis* und 112 der Verfassung geltend. Sie sind der Auffassung, daß die durch die angefochtene Bestimmung ins Auge gefaßten Gesellschaften in steuerlicher Hinsicht diskriminiert würden.

Infolge der angefochtenen Maßnahme könnten Gesellschaften, deren Bruttoeinkünfte nicht in Höhe von mindestens 50 % aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 einbringen, nicht mehr in den Genuß des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes gelangen, wohingegen Gesellschaften, deren Bruttoeinkünfte mindestens zur Hälfte aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, weiterhin den ermäßigten Körperschaftssteuersatz genießen würden. Insbesondere Gesellschaften, deren Nutzen aus freien und intellektuellen Berufen stammen, würden somit benachteiligt.

Die klagenden Parteien vertreten die Ansicht, daß dieser Unterscheidung keine objektive und

angemessene Rechtfertigung zugrunde liege.

A.1.2. Die klagenden Parteien rufen in Erinnerung, daß die bestrittene Maßnahme darauf abgezielt habe, den auf rein steuerlichen Gründen beruhenden Gesellschaftsgründungen entgegenzutreten. Sie bestreiten die Richtigkeit der Ausgangspunkte, die den Gesetzgeber dazu veranlaßt hätten, die angefochtene Bestimmung zu verabschieden.

Zu Unrecht werde der ins Auge gefaßten Kategorie von Gesellschaften Bösgläubigkeit unterstellt. Es sei nicht verboten, den Weg der geringeren steuerlichen Belastung zu beschreiten. Die Gesellschaft sei aus zahlreichen organisatorischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Gründen als Rechtsform entwickelt worden, welche neben der steuerlichen Behandlung erheblich seien. Auch sei nicht nachgewiesen, daß Gesellschaften, deren Einkünfte nicht überwiegend aus Gewinnen bestünden, in der Regel aus rein steuerlichen Gründen gegründet würden, weil auch Gesellschaften, deren Einkünfte überwiegend aus Gewinnen bestünden, genauso gut aus steuerlichen Gründen gegründet werden könnten, ohne daß dies somit als ein Mißbrauch bewertet werde.

A.1.3. Nicht nur werden die vorgebrachten Beweggründe der angefochtenen Maßnahme für unrichtig gehalten. Auch die Art und Weise, wie der Gesetzgeber den angeblichen Mißbräuchen vorbeugen will, wird von den klagenden Parteien kritisiert. Sie weisen darauf hin, daß die Unterscheidung zwischen Gewinnen und anderen Einkünften zwar im Bereich der Personensteuer von Bedeutung sei, daß es sie bei der Körperschaftssteuer bisher aber noch nicht gegeben habe und sie dort unerheblich sei.

Es gebe keinen Grund, zwei Kategorien von Körperschaftssteuerpflichtigen je nachdem unterschiedlich zu behandeln, ob sie ihre Einkünfte überwiegend aus Gewinnen aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten, oder aber aus anderen Tätigkeiten bezögen. Die steuerliche Regelung für Nutzen und Entlohnungen bei der Personensteuer sei vielfach günstiger als diejenige, die für Gewinne gelte. Ob Gewinne erzielt oder Nutzen bzw. Entlohnungen erhalten würden, sei irrelevant im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, die darin bestehe, der auf steuerlichen Gründen beruhenden mißbräuchlichen Verwendung der Gesellschaftsform entgegenzutreten.

Es gebe - so die klagenden Parteien - gar keinen objektiven und angemessenen Rechtfertigungsgrund dafür, allen Gesellschaften, in denen freie und intellektuelle Berufe ausgeübt werden, den Vorteil der ermäßigten Körperschaftssteuersätze vorzuenthalten, wohingegen alle Gesellschaften, die ihre Einkünfte mindestens zur Hälfte aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten beziehen, unter allen Umständen diesen Vorteil weiterhin genießen würden.

A.1.4. Die klagenden Parteien halten die Maßnahme darüber hinaus für inadäquat und unverhältnismäßig.

Die Maßnahme sei unverhältnismäßig, weil dem Steuerpflichtigen nicht einmal die Möglichkeit überlassen werde, unter Beweis zu stellen, daß die Gesellschaftsgründung nicht aus rein steuerlichen Gründen erfolgt sei. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, daß durch Artikel 16 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen auch eine allgemeine Maßnahme ergangen sei, auf deren Grundlage zur Steuerumgehung geschaffene Rechtsgebilde als steuerlich nicht entgehaltbar abgelehnt werden könnten.

Die angefochtene Bestimmung sei ebenfalls inadäquat, soweit laut den Vorarbeiten insbesondere die sogenannten « Managementgesellschaften » ins Auge gefaßt worden seien, obwohl ihre Tätigkeit als Gewinn im Sinne von Artikel 24 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 einbringende Dienstleistung bezeichnet werde. Dafür aber würden Vermögensverwaltungsgesellschaften nicht ins Auge gefaßt, wengleich die bloße Verwaltung von Mobiliar- und Immobilienvermögen keine Tätigkeit darstelle, die Gewinn im Sinne des vorgenannten Artikels 24 einbringe.

Schließlich sei die Maßnahme auch deshalb unverhältnismäßig, weil sie die finanzielle Tragfähigkeit der Klein- und Mittelbetriebe allzu sehr beeinträchtige.

A.2.1. Der Ministerrat weist an erster Stelle darauf hin, daß der ermäßigte Steuersatz zum Zweck gehabt habe, die Selbstfinanzierung in kleinen Gesellschaften zu fördern. Als die ursprüngliche Regelung 1962 eingeführt worden sei, habe es nahezu keine Vermögensverwaltungsgesellschaften und Gesellschaften von Freiberuflern gegeben.

A.2.2. Anschließend ruft der Ministerrat in Erinnerung, daß die angefochtenen Bestimmungen Teil einer Reihe von Maßnahmen zur Verbesserung der Kontrolle über die Einziehung der Steuereinnahmen sei. Die Artikel 6 und 23 § 1 und § 7 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen würden darauf abzielen, gewisse Gesellschaften, die andere als industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben würden und vielmehr aufgrund steuerlicher als aufgrund wirtschaftlicher oder gesellschaftlicher Erwägungen gegründet würden, vom ermäßigten Steuersatz auszuschließen. Angesichts des Umstands, ob eine Tätigkeit in der Gesellschaftsform ausgeübt wird oder nicht, müsse das Steuerwesen neutral bleiben. Das Ziel der angefochtenen Bestimmung bestehe darin, den im Bereich der Besteuerung bestehenden Unterschied zwischen Freiberuflern, die ihre Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft ausüben, und denjenigen, die ihrer Tätigkeit in ihrem eigenen Namen nachgehen, zu beseitigen oder zu verringern.

A.2.3. Der Ministerrat macht geltend, daß der ermäßigte Steuersatz zu dem Zweck eingeführt worden sei, die traditionellen, kleinen Familiengesellschaften zu schützen, und daß Steuerpflichtige, die nur wenig oder gar nichts mit den ursprünglich ins Auge gefaßten Unternehmen gemeinsam haben, diese Schutzregelung mißbrauchen würden, um Steuerersparnisse zu erzielen. Diese mißbräuchliche Nutzung liege einer weiteren Ungleichheit unter Steuerpflichtigen zugrunde, und zwar je nachdem, ob sie ihre Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft ausüben würden oder nicht. Diese Ungleichheit rechtfertige besondere Maßnahmen.

Der Ministerrat bestreitet, daß dem Grundsatz, dem zufolge im Bereich der Körperschaftssteuer alle Einkünfte den für Gewinne geltenden Regeln unterlägen, Abbruch getan werde. Für Gesellschaften gälten weiterhin alle Vorschriften bezüglich der Körperschaftssteuer. Nur der Steuersatz werde geändert.

Das Argument, dem zufolge die beanstandeten Mißbräuche auch bei kaufmännischen, industriellen und landwirtschaftlichen Gesellschaften festgestellt werden könnten, sei - so der Ministerrat - unerheblich. Die Maßnahme gelte nämlich für alle Gesellschaften, die nicht wenigstens 50 Prozent ihrer Einkünfte aus Gewinn einbringenden industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten bezögen.

Der Ministerrat bestreitet die von den klagenden Parteien vorgebrachte These, der zufolge die Gesellschaftsgründung den Freiberuflern keinen Steuervorteil bringe. Es wird auf mehrere Vorteile der Gesellschaftsform verwiesen - etwa den Proportionalatz für den Rücklagen zugewiesene Gewinne, weiterreichende Absetzungsmöglichkeiten und niedrigere Soziallasten.

Der These, der zufolge es nicht verboten sei, den Weg der geringeren Steuerbelastung zu beschreiten, wird nicht widersprochen. Der Ministerrat erwidert aber, daß es dem Gesetzgeber genausowenig untersagt sei, bestimmte Arten der Steuerumgehung zu verhindern.

Schließlich erklärt der Ministerrat, daß es nicht möglich sei, Statistiken über die Absichten von Gesellschaftsgründern vorzulegen. Der Ministerrat meint aber, daß aus der umfassenden Literatur über die Steuervorteile der entsprechenden Gesellschaften hervorgehe, daß das Bemühen, Steuerersparnisse zu erzielen, eine wesentliche Rolle spiele.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien

A.3.1. In ihren jeweiligen Erwiderungsschriftsätze behaupten die klagenden Parteien, daß es dem Ministerrat nicht gelinge, eine objektive und angemessene Rechtfertigung für die eingeführte Unterscheidung vorzubringen. Es werde - so die klagenden Parteien - insbesondere nicht begründet, weshalb der Ausschluß vom ermäßigten Steuersatz auf jene Gesellschaften beschränkt sei, deren Tätigkeiten hauptsächlich Nutzen bringen würden, wenn die Tätigkeit von einer natürlichen Person ausgeübt werden würde.

A.3.2. Das vom Ministerrat vorgebrachte Argument, dem zufolge die steuerliche Neutralität zwischen der Berufsausübung in eigenem Namen und derjenigen im Rahmen einer Gesellschaft erstrebt werde, wird als unerheblich bewertet. Es erkläre - so die klagenden Parteien - nicht, warum bestimmte selbständige Berufsinhaber, die sich für die Gesellschaftsform entscheiden, vom ermäßigten Steuersatz ausgeschlossen würden, andere hingegen nicht. Beispielsweise wird darauf hingewiesen, daß nicht davon ausgegangen werde, daß ein Lebensmittelhändler, der eine Einmanngesellschaft gründet, die Gesellschaftsform mißbräuchlich und aus Steuergründen nutzt, wohingegen Buchprüfer, die ihren Beruf im Rahmen einer Gesellschaft ausüben möchten, wohl aber unter diesem Verdacht stünden. Es wird auch darauf hingewiesen, daß die Steuergesetzgebung im Bereich der Steuersätze immer schon einen Unterschied gemacht habe, je nachdem, ob eine berufliche Tätigkeit von einer natürlichen Person oder von einer Gesellschaft ausgeübt werde.

A.3.3. Auch der These des Ministerrates, der zufolge die betroffenen Gesellschaften vielmehr aufgrund steuerlicher als aufgrund wirtschaftlicher oder gesellschaftlicher Erwägungen gegründet würden, wird widersprochen. Die klagenden Parteien vertreten die Ansicht, daß im Rahmen der Nachprüfung anhand des Gleichheitsgrundsatzes auch geprüft werden müsse, ob die Beweggründe für die Einführung einer Maßnahme mit der Wirklichkeit übereinstimmen, was hier nicht der Fall sei. Es liege nicht auf der Hand, daß für jeden Freiberufler der durchschnittliche Steuersatz höher sei als der ermäßigte Körperschaftssteuersatz; genausowenig liege es auf der Hand, daß jede Gesellschaft von Freiberuflern den ermäßigten Steuersatz genießen könnte.

Die klagenden Parteien meinen, es sei davon auszugehen, daß sowohl Gesellschaften, in denen freie Berufe ausgeübt würden, als auch solche, in denen industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt würden, aus organisatorischen Gründen gegründet würden, und zwar insbesondere im Hinblick auf den Erwerb der Rechtspersönlichkeit sowie auf die gemeinsame Durchführung bedeutender Investitionen, die auch bei der Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlich seien. Außerdem wird auf den Wegfall des deontologischen Verbotes der Ausübung des freien Berufs in der Form einer Handelsgesellschaft hingewiesen.

A.3.4. Die klagenden Parteien antworten ferner auf das vom Ministerrat vorgebrachte Argument, dem zufolge der Gesetzgeber den ermäßigten Steuersatz den Klein- und Mittelbetrieben habe vorbehalten wollen. Sie weisen darauf hin, daß diese Unternehmen sich aufgrund ihres Umfangs, nicht aber aufgrund der Art ihrer Tätigkeiten von anderen Unternehmen unterscheiden würden und auch Betriebe, in denen freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt würden, vorkommendenfalls als Klein- und Mittelbetriebe betrachtet werden könnten. Auch wenn im Sinne des Ministerrates angenommen werde, daß der ermäßigte Steuersatz Klein- und Mittelbetrieben vorbehalten sei, so sei dies -nach Ansicht der klagenden Parteien - noch keine Rechtfertigung für die beanstandete Unterscheidung, weil diese nicht auf einem quantitativen Kriterium, sondern auf der Art der beruflichen Tätigkeit beruhe.

A.3.5. Der Ministerrat habe auf die Unterschiede im Bereich der steuerlichen Behandlung zwischen Gewinnen von industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Betrieben und Nutzen anderer selbständig Tätiger hingewiesen. Die klagenden Parteien erwidern, daß diese Unterschiede sich auf die Personensteuer bezögen und sich hauptsächlich daraus ergäben, daß diejenigen, die Nutzen erhalten, in der Regel keine doppelte Buchführung haben müßten. Die klagenden Parteien betonen, daß der besagte Unterschied im Bereich der Personensteuer keinen Anlaß zu unterschiedlichen Steuersätzen gegeben habe. Bei der Körperschaftsteuer liege diese Unterscheidung gar nicht vor, da allen Gesellschaften die für Gewinne geltenden buchhaltungsmäßigen Verpflichtungen obliegen würden.

- B -

B.1. Der angefochtene Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen fügt der Aufstellung in Absatz 3 von Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 eine sechste Kategorie von Gesellschaften hinzu, die nicht in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen können und weiterhin dem allgemeinen Körperschaftssteuersatz unterliegen. Es handelt sich um « Gesellschaften, deren Einkünfte vor Abzug der beruflichen Aufwendungen nicht in Höhe von mindestens 50 Prozent aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 einbringen ». Gemäß dem ebenfalls angefochtenen Artikel 23 § 1 des vorgenannten Gesetzes vom 22. Juli 1993 gilt die Maßnahme mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1994.

Die bestrittene Rechtsnorm zielt darauf ab, den Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes auf Gesellschaften, die ausschließlich oder hauptsächlich industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, zu beschränken. Laut den Vorarbeiten wollte der Gesetzgeber Gesellschaften, die andere Tätigkeiten ausüben - insbesondere Gesellschaften, in denen freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt werden, und Managementgesellschaften - und vielmehr aufgrund steuerlicher als aufgrund wirtschaftlicher oder gesellschaftlicher Erwägungen gegründet werden, mit dem vollen Körperschaftssteuersatz belegen (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762/1, S. 6, und Nr. 762/2, S. 4).

B.2. Die klagenden Parteien machen die Verletzung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung geltend. Sie sind der Ansicht, daß für den im Bereich des Steuersatzes gemachten Unterschied zwischen Gesellschaften je nachdem, ob ihre Einkünfte zum größten Teil aus der Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten oder aber aus der Ausübung industrieller, kaufmännischer oder landwirtschaftlicher Tätigkeiten stammen, keine hinreichende Rechtfertigung vorliege.

Sie stellen in Abrede, daß die betroffenen Gesellschaften aus rein steuerlichen Gründen gegründet würden. Sie behaupten außerdem, daß die angeblichen Mißbräuche genauso sehr bei anderen Kategorien von Gesellschaften vorkämen.

Der im Bereich der Personensteuer gemachte Unterschied zwischen Nutzen aus freiberuflichen Tätigkeiten einerseits und Gewinnen andererseits ist nach Ansicht der klagenden Parteien im Bereich der Körperschaftsteuer unerheblich. Die Maßnahme wird überdies für unverhältnismäßig gehalten.

B.3. 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.4. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung (vormals Artikel 6 und *6bis*) haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten, was übrigens durch Artikel 172 der Verfassung (vormals Artikel 112) bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in Artikel 10 verankerten Gleichheitsgrundsatzes darstellt.

B.5.1. Es steht dem Gesetzgeber zu, die verschiedenen Verrichtungen und Leistungen, die der Körperschaftssteuer unterliegen, zu bestimmen und die dabei geltenden Steuersätze festzusetzen. Es steht dem Hof nicht zu, zu beurteilen, ob eine durch das Gesetz vorgeschriebene Maßnahme angebracht oder wünschenswert ist.

Wenn aber der Gesetzgeber zwei hinreichend vergleichbare Kategorien von Steuerpflichtigen - im vorliegenden Fall einerseits Gesellschaften, deren Einkünfte ausschließlich oder hauptsächlich aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, und andererseits Gesellschaften, deren Einkünfte nicht zu 50 % aus solchen Gewinnen bestehen - unterschiedlich behandelt, indem der ersteren Kategorie von Gesellschaften der Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes (Artikel 215 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gewährt, die letztere Kategorie aber davon ausgeschlossen und dem allgemeinen Steuersatz unterworfen wird, hat der Hof bei der Nachprüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung zu beurteilen, ob für diese Unterscheidung eine objektive und angemessene Rechtfertigung vorliegt.

B.5.2. Der Gesetzgeber vermag zweifelsohne von aufgrund hauptsächlich steuerlicher Erwägungen durchgeführten Gesellschaftsgründungen abzuraten. Im vorliegenden Fall zeigt es sich

jedoch nicht, daß dies insbesondere bei der von der angefochtenen Bestimmung betroffenen Kategorie, der der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes vorenthalten wird, vorkäme, wobei Gesellschaften, deren Einkünfte überwiegend aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, genauso sehr aufgrund hauptsächlich steuerlicher Erwägungen gegründet sein können.

Ob aus industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten stammende Gewinne im Sinne von Artikel 24 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erzielt werden oder nicht, ist kein relevantes Kriterium im Rahmen einer Maßnahme, die darauf abzielt, von auf vielmehr steuerlichen als gesellschaftlichen oder wirtschaftlichen Erwägungen beruhenden Gesellschaftsgründungen abzuraten. Der aus der fraglichen Bestimmung hervorgehenden Unterscheidung liegt keine angemessene Rechtfertigung zugrunde.

Aus dem Vorstehenden geht hervor, daß Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 sowie Artikel 23 § 1 dieses Gesetzes, der das Inkrafttreten von - unter anderen - dieser Bestimmung regelt, und Artikel 23 § 7 desselben Gesetzes, der eine Übergangsregelung hinsichtlich des Jahresabschlusses enthält, soweit diese Paragraphen sich auf Artikel 6 beziehen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen und Artikel 23 §§ 1 und 7 desselben Gesetzes, soweit dieser sich auf den vorgenannten Artikel 6 bezieht, für nichtig.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 14. Dezember 1994.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

L. De Grève