

Geschäftsverzeichnism. 899, 903, 904, 905 und 906
Urteil Nr. 70/96 vom 11. Dezember 1996

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4 2° und 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern P. Martens, J. Delruelle, E. Cerexhe, H. Coremans und A. Arts, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der Klagen

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 30. Oktober, 17., 20. und 21. November 1995 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 31. Oktober, 20., 21. und 22. November 1995 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4 2° und 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. Mai 1995) wegen Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung:

a) die Cloître III AG und die Cloître II AG, mit Gesellschaftssitz in 1030 Brüssel, boulevard Général Wahis 23;

b) die Belgo Mart Investors AG, mit Gesellschaftssitz in 1020 Brüssel, square de l'Atomium 309;

c) die Compagnie Coppée de Développement Industriel AG, mit Gesellschaftssitz in 1050 Brüssel, avenue Louise 251;

d) die Beaulieu Kunststoffen AG, mit Gesellschaftssitz in 8790 Waregem, Holstraat 309;

e) die Sapec AG, mit Gesellschaftssitz in 1050 Brüssel, place du Champ de Mars 2, Bk. 8.

II. Verfahren

Durch Anordnungen vom 31. Oktober 1995, 20., 21. und 22. November 1995 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 28. November 1995 hat der vollzählig tagende Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 14. Dezember 1995 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; die Verbindungsanordnung wurde den Parteien mit denselben Briefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 14. Dezember 1995.

Durch Anordnungen vom 9. und 19. Januar 1996 hat der amtierende Vorsitzende auf Antrag des Ministerrats und der Wallonischen Regierung vom 8. bzw. 18. Januar 1996 die für die Einreichung eines Schriftsatzes vorgesehene Frist um dreißig Tage verlängert.

Diese Anordnungen wurden dem Ministerrat und der Wallonischen Regierung mit am 10. bzw. 23. Januar 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, mit am 29. Januar 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der Wallonischen Regierung, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, mit am 27. Februar 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 18. März 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899, mit am 9. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 903, mit am 12. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 905, mit am 12. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, mit am 17. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899 haben mit am 15. Mai 1996 einen Ergänzungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 26. März 1996 und 17. September 1996 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 30. Oktober 1996 bzw. 30. April 1997 verlängert.

Durch Anordnung vom 17. Oktober 1996 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 7. November 1996 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 18. Oktober 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 7. November 1996

- erschienen

- . RA M. Baltus und RÄin Fr. Baltus, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899,

- . RA L. De Broe und RA P. Kerfs, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 903 und 905,

- . RA J. Kirkpatrick, beim Kassationshof zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 904,

- . RA M. Verdussen, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 906,

- . B. Druart und P. Goblet, Beamte beim Finanzministerium, für den Ministerrat,

- . RA R. Forestini *loco* RA M. Dassesse, in Brüssel zugelassen, für die Wallonische Regierung,

- haben die referierenden Richter J. Delruelle und A. Arts Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen 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*

Artikel 4 2° des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. Mai 1995 veröffentlicht wurde, ergänzt Artikel 206 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, der durch Artikel 1 des Gesetzes vom 6. August 1993 ersetzt wurde, um einen folgendermaßen lautenden Paragraphen 3:

« In Abweichung von den §§ 1 und 2 dürfen vorherige Betriebsverluste auf keinen Fall vom Gewinn des Besteuerungszeitraums abgezogen werden, und genausowenig vom Gewinn eines späteren Besteuerungszeitraums, wenn der Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge, die während der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, weniger als fünf Prozent des Durchschnitts des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieser Geschäftsjahre beträgt.

Für die Anwendung von Absatz 1 berücksichtigt man anstatt des Umsatzes und der Finanzerträge,

1° wenn es sich um Gesellschaften handelt, die dem Gesetz vom 22. März 1993 bezüglich der Rechtsstellung und Beaufsichtigung der Kreditanstalten unterworfen sind, den Gesamtbetrag der Zinserträge und ähnlichen Erträge, der Erträge aus nicht festverzinslichen Wertpapieren, der eingenommenen Provisionen und der übrigen Betriebserträge;

2° wenn es sich um in Artikel 56 § 2 2° h genannte Versicherungsunternehmen handelt, den Gesamtbetrag der Bruttoprämien und der Erträge aus Anlagen. »

Artikel 10 Absatz 3 desselben Gesetzes bestimmt, daß Artikel 4 2° mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1996 in Kraft tritt.

Des weiteren hebt Artikel 4 1° in Artikel 206 des bereits angeführten Einkommensteuergesetzbuches § 1 Absatz 2 auf.

IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

Klageschrift in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899

A.1.1. Die zwei klagenden Gesellschaften würden sich aller Wahrscheinlichkeit nach in der durch den neuen Gesetzestext ins Auge gefaßten Sachlage befinden und vom Anspruch auf Anrechnung vorheriger Betriebsverluste ausgeschlossen werden. Sie hätten also ein Interesse daran, die Nichtigerklärung des Gesetzes zu erwirken.

A.1.2. Der einzige Klagegrund gehe von einer Verletzung der Artikel 10 und 172 der Verfassung aus, indem die angefochtene Bestimmung jenen Unternehmen, deren « Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge, die während der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, weniger als fünf Prozent des Durchschnitts des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieser Geschäftsjahre beträgt », das Recht aberkenne, die in den vorigen Geschäftsjahren erlittenen Verluste von den besteuerebaren Gewinnen abzuziehen, wohingegen das Recht auf Anrechnung vorheriger Verluste grundsätzlich allen Steuerpflichtigen eingeräumt worden sei, außer denjenigen, die sich in der durch diesen Gesetzestext ins Auge gefaßten Sachlage befänden, ohne daß für diese Unterscheidung eine objektive und angemessene Rechtfertigung in Anbetracht der Zielsetzung und der Folgen der Maßnahme vorliege, und wohingegen die Bestimmung dadurch, daß sie auf die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes erlittenen Verluste anwendbar sei, eine ungerechtfertigte Diskriminierung unter Steuerpflichtigen ins Leben rufe, und zwar je nach den Entscheidungen bezüglich der Investitionen und Abschreibungen, die sie während dieses früheren Zeitraums gesetzmäßig getroffen hätten, ohne über den späteren Text, der anwendbar werden sollte, Bescheid zu wissen.

Aus den Vorarbeiten gehe hervor, daß die vom Gesetzgeber verfolgte Zielsetzung daran bestanden habe, den « ruhenden » Gesellschaften die Möglichkeit zu entziehen, Betriebsverluste auf zukünftige positive Ergebnisse anzurechnen, und daß diese Regel begründet liege in dem « Willen, zu verhindern, daß vorherige Verluste noch als ein Mittel verwendet werden, keine Steuern zu bezahlen auf Gewinne aus einer Tätigkeit, die neu und artifiziell in einer ' ruhenden ' Gesellschaft untergebracht worden ist ».

Die angefochtene Bestimmung erreiche nicht dieses Ziel, da das berücksichtigte Kriterium - das Verhältnis zwischen dem Umsatz und den gesamten Aktiva - es nicht ermögliche, diese Zielsetzung zu verwirklichen. Gesellschaften, die sich in der Anlaufphase befänden, werde nämlich das Recht aberkannt, ihre Verluste anzurechnen, wenn sie auf vollen Touren laufen würden, wobei es sich sicherlich nicht um « ruhende » Gesellschaften handle. Solche Gesellschaften seien oft im Immobiliensektor anzutreffen, « wo die Früchte von Investitionen - zumal in Krisenzeiten - erst nach einer relativ langen Zeitspanne geerntet werden können. Auch im Finanzsektor gibt es solche Gesellschaften ».

Gesellschaften, die wirklich « ruhende » Gesellschaften seien, würden im Gegenteil von der Maßnahme unberührt bleiben, weil sie über sehr geringe Aktiva verfügen würden, so daß sie problemlos einen Umsatz oder Finanzerträge im Werte von fünf Prozent dieser Aktiva erzielen könnten.

Dieser Mangel an Relevanz sei während der Vorarbeiten hervorgehoben worden, wobei angemessenere Kriterien vorgeschlagen worden seien. Der Minister habe jedoch jede Änderung des Textes abgelehnt und dabei präzisiert, daß das Gesetz entsprechend den Absichten des Gesetzgebers ausgelegt werden müsse. Eine solche Auslegung werde jedoch nicht möglich sein, da der Gesetzestext vollkommen deutlich und das verwendete Kriterium rein mathematisch sei. Außerdem sei darauf hinzuweisen, daß die im Kurzbericht zitierten Worte des Ministers nicht in den Parlamentsannalen wiedergegeben worden seien.

Nach der Ausfertigung des Gesetzes hätten zahlreiche Autoren seine diskriminierende Beschaffenheit hervorgehoben. In einer Studie lege Professor Kleynen mathematisch dar, daß die Maßnahme nicht jene Gesellschaften erfasse, auf die der Gesetzgeber abgezielt habe, sondern im Gegenteil viele auf vollen Touren laufende Gesellschaften, deren einziger Fehler darin bestehe, daß sie ein ehrgeiziges Investitionsprogramm durchführen würden; außerdem sei betont worden, daß das Gesetz zu buchhaltungsmäßigen Manipulationen führen werde, mit dem Ziel, dem ungerechten System zu entgehen.

Der Fall der ersten klagenden Partei zeige die abwägigen Aspekte der angefochtenen Maßnahme. Es handele sich dabei nämlich um eine Gesellschaft, die sich die Verwirklichung großangelegter Investitionsprogramme im Immobiliensektor zum Ziel gesetzt habe. Eine solche Investition rentiere sich nicht sofort, da die bebauten Grundstücke zwangsläufig erst nach Ablauf einer bestimmten Frist vermietet bzw. verkauft werden könnten. Die Gesellschaft werde also das Recht, die in den ersten Jahren der Geschäftstätigkeit erlittenen Verluste anzurechnen, verlieren.

Auch andere Gesellschaften würden benachteiligt werden, und zwar Gesellschaften, die sich mit Forschung und Entwicklung befassen, Finanzgesellschaften und Liquidationsgesellschaften.

Das Gesetz enthalte noch eine weitere Verletzung des Grundsatzes der Gleichheit der Bürger vor der Steuer. Es verbiete nämlich die Anrechnung von vor der Ausfertigung des Gesetzestextes erlittenen Verlusten, und zwar aufgrund eines Kriteriums, das auf Ergebnissen aus der Zeit vor dieser Ausfertigung beruhe, « was einer - wenn nicht rechtlichen, so immerhin faktischen - Rückwirkung entspricht und das legitime Vertrauen der Unternehmen enttäuscht ».

Jene Unternehmen, die keinen Gebrauch von den durch das Buchhaltungsgesetz gebotenen Möglichkeiten gemacht hätten, nicht in den Anwendungsbereich des Gesetzes zu fallen, würden noch mehr benachteiligt und diskriminiert werden als andere, die - selbstverständlich ohne es zu wissen - vorher Entscheidungen getroffen hätten, durch welche sie nicht in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fallen würden.

Klageschriften in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 903 und 905

A.2.1. Die klagenden Parteien hätten ein Interesse an der Anfechtung der fraglichen Bestimmungen, weil, wenn diese Bestimmungen nicht für nichtig erklärt würden, sie ihre erwiesenen vorherigen Verluste nicht länger mit den Gewinnen aus späteren Besteuerungszeiträumen verrechnen könnten.

A.2.2. Die angefochtenen Bestimmungen würden gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoßen. Obwohl die durch die angefochtenen Bestimmungen verfolgte Zielsetzung - Bekämpfung der Steuerumgehung - zweifelsohne statthaft sei, sei die ergriffene Maßnahme jedoch nicht objektiv, nicht relevant und nicht in angemessener Weise zu rechtfertigen; außerdem sei sie völlig unverhältnismäßig, weil zu radikal und blind. Sie hebe das Recht auf Anrechnung vorheriger Betriebsverluste auf, « ohne daß geprüft wird, ob ein gewinnträchtiges Unternehmen artifizuell in einer anderen Gesellschaft untergebracht wird, und gar ohne als Voraussetzung vorzusehen, daß die ins Auge gefaßte Operation nur zu Steuerzwecken erfolgt, und ohne daß dem Steuerpflichtigen die Chance gegeben wird, unter Beweis zu stellen, daß diese Operation rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht ».

Das verwendete Kriterium sei außerdem irrelevant; es sei willkürlich gegenüber den Holdinggesellschaften, die *per definitionem* keinen Umsatz erzielen und als Finanzerträge Dividenden von den Gesellschaften, an denen sie beteiligt seien, erhalten würden. Eine Holdinggesellschaft erhalte Dividenden, soweit die Gesellschaften, an denen sie beteiligt sei, Gewinne erzielen würden. Die angefochtene Bestimmung unterscheide also unter Holdinggesellschaften je nachdem, ob sie sich an gewinnträchtigen oder verlustreichen Gesellschaften beteiligten würden. « Die verlustreiche (deshalb aber nicht untätige) Beschaffenheit der Gesellschaften, an denen sich eine Holdinggesellschaft beteiligt, ist kein relevantes Kriterium zur Beantwortung der Frage, ob die Holdinggesellschaft selbst eine 'ruhende' Gesellschaft ist. Demzufolge läßt sich aus dem Umstand, daß eine Holdinggesellschaft während einer Zeitspanne von drei Jahren keine Dividenden erhalte, genausowenig schließen, daß sie eine 'ruhende' Gesellschaft wäre. »

Die willkürliche, inadäquate und nicht objektive Beschaffenheit des verwendeten Kriteriums komme in vollem Umfang zum Ausdruck, wenn man die Situation zweier Gesellschaften mit dem gleichen Umsatz und der gleichen Tätigkeit vergleiche, wobei die eine Gesellschaft auf ihrer Bilanz wenige Aktiva aufweise, etwa weil sie

die meisten Abschreibungen oder Wertminderungen auf der Aktivseite verbucht habe, ihren Teilhabern die meisten Dividenden ausgeschüttet habe oder weil sie Mieter und nicht Eigentümer ihrer Betriebsmittel sei, und die andere Gesellschaft aber viele Aktiva auf ihrer Bilanz aufweise. Letztere sei in diskriminierender Weise von dem Gesetz betroffen, da sie in Zukunft ihre Betriebsverluste nicht mehr verwenden könne.

Die angefochtene Bestimmung könne noch schärfer kritisiert werden; das vom Gesetzgeber verwendete Kriterium habe zur Folge, daß die Maßnahme eben nicht auf die « meisten echten 'ruhenden' Gesellschaften » Anwendung finde. In den meisten Fällen sei das Unternehmen, das sich an einer « ruhenden » Gesellschaft beteilige, nämlich nicht an den Aktiva dieser Gesellschaft interessiert, sondern ausschließlich an den kumulierten Verlusten. Demzufolge würden nur Aktien von « ruhenden » Gesellschaften gekauft, deren Aktiva nur aus Geldmitteln bestehen würden. Man brauche diese Geldmittel bloß auf einem Terminkonto anzulegen, wo das Geld mit fünf Prozent verzinst wird, um der Anwendung der fraglichen Maßnahme zu entgehen.

« Wenn es sich um eine fast erloschene 'ruhende' Gesellschaft (d.h. ohne nennenswerte Geldmittel) handelt, genügt es, daß der Aktionär die Gesellschaft neu kapitalisiert und die Gesellschaft anschließend die eingebrachten Gelder erneut zu fünf Prozent anlegt, damit die Gesellschaft sich der fraglichen Maßnahme entziehen kann. »

Die beanstandete Maßnahme bestrafe außerdem vor allem Gesellschaften, die eine normale Wirtschaftstätigkeit entwickeln würden und den Mut hätten, große Investitionsprojekte in Angriff zu nehmen, die in den ersten Jahren oft zu beträchtlichen Verlusten führen würden. Es handele sich dabei um Gesellschaften, die sich mit der Forschung bzw. Entwicklung neuer Technologien befassen würden, oder um Immobiliengesellschaften, oder um Holdinggesellschaften, die beträchtliche Beteiligungen an Tochtergesellschaften erworben hätten, welche nicht in der Lage seien, eine aktive Dividendenpolitik zu führen, oder auch um Gesellschaften, die beträchtliche Aktiva brauchen würden, um ihren Gesellschaftszweck zu erfüllen, oder auch um junge, neulich gegründete Gesellschaften, die Anlaufverluste erleiden würden.

Die Gesellschaft, die mit dem Bau des Eurotunnels beauftragt worden sei, wäre ein gutes Beispiel von einer Gesellschaft, die von der fraglichen Maßnahme betroffen sein könnte.

Es sei übrigens zu betonen, daß Artikel 4 1° des angefochtenen Gesetzes eine andere Einschränkung des Ausgleichs von Verlusten aufhebe, um « potentiellen Investitionsträgern [nicht davon abzuraten], größere Investitionsprojekte in Angriff zu nehmen, die vielfach in der Anlaufphase zu beträchtlichen Verlusten führen ».

Des weiteren sei hervorzuheben, daß die Maßnahme zur Folge habe, daß eine Gesellschaft in Belgien wegen buchhaltungsmäßig und wirtschaftlich nicht erzielter Gewinne besteuert werde. Im Steuerrecht müsse die Steuer jedoch auf der wirtschaftlichen Realität, nicht aber auf der rechtlichen Realität beruhen. Man könne sich fragen, weshalb der Gesetzgeber den beanstandeten Mißbrauch mit einer spezifischen Maßnahme zu bekämpfen versuche, während eine in Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches enthaltene allgemeine Maßnahme es ermögliche, diese Zielsetzung zu erreichen.

Anschließend sei darauf hinzuweisen, daß die fragliche Maßnahme eine gravierende Antastung der Rechtsicherheit darstelle, da die ins Auge gefaßten Gesellschaften auf einmal mit einer überhaupt unvorhersehbaren Steuerschuld konfrontiert würden. Nach dem Grundsatz der Rechtsicherheit könne der Gesetzgeber jedoch nicht ohne objektive und angemessene Rechtfertigung dem Interesse Abbruch tun, das Rechtssubjekte daran hätten, in der Lage zu sein, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorherzusehen.

Die beanstandete Maßnahme mache schließlich einen diskriminierenden Unterschied zwischen Gesellschaften, die dem gemeinen Buchhaltungsrecht unterlägen, und Kreditanstalten, die dem königlichen Erlaß vom 23. September 1992 unterworfen seien. Während für die dem gemeinen Buchhaltungsrecht unterliegenden Gesellschaften nur der Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge berücksichtigt werde, werde bei den Kreditanstalten auch den übrigen Betriebserträgen Rechnung getragen. Die erstgenannten Gesellschaften könnten jedoch auch übrige Betriebseinkünfte haben, die unberücksichtigt bleiben würden. Diese Unterscheidung, die jeder Rechtfertigung entbehre, sei diskriminierend und begründe an sich schon die Nichtigerklärung der angefochtenen Maßnahme.

Klageschrift in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 904

A.3.1. Die klagende Partei sei eine der Körperschaftsteuer unterliegende Gesellschaft belgischen Rechts. Sie sei außerdem von den angefochtenen Bestimmungen betroffen, denn sie habe steuerliche Verluste, die nicht ausgeglichen werden könnten, und für die Geschäftsjahre 1992, 1993 und 1994 erreiche der Durchschnitt ihres Umsatzes und ihrer Finanzerträge nicht fünf Prozent des Durchschnitts ihrer gesamten Bilanzaktiva.

A.3.2. Der erste Klagegrund geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung aus. Die angefochtene Bestimmung verstoße gegen diese Vorschriften, weil sie einen Behandlungsunterschied zwischen Gesellschaften, die den vom Gesetzgeber festgelegten Bedingungen entsprächen und ihre vorherigen Verluste anrechnen könnten, und den übrigen Gesellschaften, die nicht mehr dazu in der Lage seien, einführe.

In einem ersten Teil wird die Unterscheidung mit der Begründung kritisiert, daß der Gesetzgeber ein Kriterium gewählt habe, das hinsichtlich der verfolgten Zielsetzung überhaupt irrelevant sei. Gesellschaften, deren Bilanzaktiva sehr gering seien, könnten nämlich vorherige Verluste weiterhin ausgleichen, während Gesellschaften, die eine normale Tätigkeit entwickeln würden, und solche, welche bedeutende Investitionen tätigen würden, die nicht rasch Erträge abwerfen würden, bestraft würden. « Der Umfang der Bilanzaktiva einer Gesellschaft sei zur Bewertung ihres Tätigkeitsniveaus unerheblich. » Der Gesamtbetrag der Bilanzaktiva schwanke je nachdem, ob die Gesellschaft eine Tätigkeit ausübe, die beträchtliche Investitionen erfordere, oder nicht, ob sie gemietete oder gekaufte Produktionsmittel einsetze und ob sie sich ihre Kundschaft selbst aufgebaut oder ihre Kundschaft von einem Dritten erworben habe.

In einem zweiten Teil macht die klagende Partei eine Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes geltend, und zwar mit der Begründung, daß das verwendete Kriterium eine unverhältnismäßig hohe Anzahl von Gesellschaften erfasse, die sich nicht in jener Sachlage befänden, welche der Gesetzgeber ins Auge gefaßt habe. Um einen angemessenen Zusammenhang zwischen den Folgen der Maßnahmen und der verfolgten Zielsetzung zu berücksichtigen, « hätte der Gesetzgeber entweder dieses Kriterium mit anderen Kriterien verbinden sollen, oder das beanstandete Kriterium nur einer Vermutung zugrunde legen sollen, daß die Gesellschaft ihre Tätigkeiten auf Sparflamme gesetzt hätte, und ihr das Recht einräumen sollen, den Nachweis zu erbringen, daß sie keine ' ruhende ' Gesellschaft ist, sondern vielmehr eine normale Wirtschaftstätigkeit ausübt ».

In einem dritten Teil wird behauptet, daß die Verhältnis mäßigkeitsregel dadurch mißachtet werde, daß « das gewählte Kriterium - einzeln angewandt - zur Folge hat, daß ein nicht existierender Ertrag besteuert wird, falls der vorherige Verlust, dessen Anrechnung verweigert wird, einerseits und das besteuerbare Einkommen, auf das dieser Verlust nicht angerechnet werden kann, andererseits, beide aus einer Wertschwankung von ein und demselben Aktivbestandteil hervorgehen ». Man hätte also wenigstens die Möglichkeit bieten sollen, auf die besteuerten Mehrwerte und Rücknahmen von Abschreibungen und Wertminderungen bezüglich der Aktiva jenen Teil der vorherigen Verluste anzurechnen, der sich aus den Abschreibungen und Wertminderungen ergebe, die das Steuerrecht bisher hinsichtlich desselben Aktivbestandteils erlaubt habe.

Die Zielsetzung des Gesetzgebers sei allerdings nicht zu kritisieren; man finde sie in der Gesetzgebung mehrerer anderen Länder wieder, etwa im niederländischen Körperschaftsteuergesetz. Die Kritik beziehe sich jedoch auf die Erheblichkeit des gewählten Kriteriums sowie auf die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.

A.3.3. Hilfsweise wird ein zweiter Klagegrund vorgebracht. Er geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung aus und richtet sich gegen Artikel 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995.

In Anbetracht des Inkrafttretens der Bestimmung vom Veranlagungsjahr 1996 an und in Anbetracht der Tatsache, daß die Rechnungen am 31. Dezember 1995 abgeschlossen würden, könnten die Gesellschaften, die die

in der neuen Bestimmung festgelegten Bedingungen nicht erfüllen würden, keine zweckdienlichen Maßnahmen mehr ergreifen, um ihren Anspruch auf Anrechnung ihrer vorherigen Verluste aufrechtzuerhalten. Die Gesellschaften, die ihre Rechnungen zu einem anderen Zeitpunkt abschließen würden, würden ebenfalls beträchtliche Schwierigkeiten erfahren, solche Maßnahmen zu ergreifen. Jene Gesellschaften, die tatsächlich die in Artikel 206 vorgesehenen Bedingungen erfüllen würden, seien in der Lage, das Nötige zu veranlassen, um in Zukunft Maßnahmen zu ergreifen, damit diese Bedingungen weiterhin erfüllt würden. Die beanstandete Diskriminierung sei nicht angemessen; sie beruhe auf den Ergebnissen und den Bilanzaktiva der Gesellschaft in einem Zeitraum, in dem die Auswirkungen dieser Bestandteile auf die ausgleichsfähigen steuerlichen Verluste weder bekannt noch vorhersehbar und demzufolge weitgehend zufallsbedingt gewesen seien.

Klageschrift in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 906

A.4.1. Die klagende Partei gehöre zu einer Kategorie von Steuerpflichtigen, die - in ihrer Eigenschaft als Steuerschuldner - unmittelbar und in ungünstigem Sinne von der angefochtenen Rechtsnorm betroffen sein könnten. Der klagenden Partei werde nämlich konkret die Möglichkeit aberkannt, Betriebsverluste, die sich auf die drei vorigen Besteuerungszeiträume bezögen, anzurechnen.

A.4.2. Der einzige Klagegrund geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung aus.

Die belgische Steuergesetzgebung habe von Alters her die Möglichkeit geboten, den Abzug von Betriebsverlusten aufzuschieben und sogar zu streuen, so daß sie auf das positive Ergebnis, das im Laufe späterer Jahre erzielt werde, angerechnet werden könnten.

Die anfangs auf fünf Jahre festgelegte zeitliche Beschränkung sei zur Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen abgeschafft worden.

Anschließend sei eine quantitative Einschränkung eingeführt worden; diese Einschränkung werde durch Artikel 4 1° des angefochtenen Gesetzes abgeschafft, und zwar mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1998. Diese Abschaffung könne sich negativ auf den Staatshaushalt auswirken. Um die haushaltsmäßigen Auswirkungen dieser Maßnahme zu beschränken, habe der föderale Gesetzgeber die angefochtene Bestimmung angenommen. Die verfolgte Zielsetzung sei also vor allen Dingen eine haushaltsmäßige Zielsetzung, zu der eine weitere Zielsetzung hinzukomme, die darin bestehe, zu verhindern, daß vorherige Verluste noch als ein Mittel verwendet würden, keine Steuern auf die Gewinne aus einer Tätigkeit, die neu und artifiziell in einer « ruhenden » Gesellschaft untergebracht worden sei, zu bezahlen.

Es sei zu beurteilen, ob die ergriffene Maßnahme hinsichtlich dieser Zielsetzung relevant sei. Das gewählte Kriterium sei nicht adäquat, weil damit nicht alle « ruhenden » Gesellschaften erfaßt werden könnten. Es gelte ebenfalls in Situationen, die nichts mit der Sachlage der « ruhenden » Gesellschaften zu tun hätten. Das gleiche gelte auch für neulich gegründete Gesellschaften und für solche, die beträchtliche Investitionen getätigt hätten. Für sie rufe die Maßnahme einen Unterschied ins Leben, je nach den Modalitäten, denen zufolge die zeitliche Streuung der Ergebnisse geregelt werde, wodurch Unternehmen dazu angeregt würden, ihre Abschreibungen später zu verbuchen und sogar ihre Ergebnisse auf eine andere Art und Weise zu manipulieren.

Die Maßnahme gelte auch für Gesellschaften, die ihre Einkünfte aus in Immobilien oder Effekten investiertem Kapital bezögen. Obwohl der Hof in mehreren Urteilen präzisiert habe, daß der Steuergesetzgeber über eine weitergefaßte Beurteilungszuständigkeit verfüge, so sei er jedoch nicht berechtigt, Kategorien zu bestimmen, die in gar keiner Hinsicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen würden, d.h. Steuerpflichtige zu erfassen, deren jeweilige Einkommens- und Vermögenssituationen derart unterschiedlich seien, daß diese Steuerpflichtigen hinsichtlich der verfolgten Zielsetzung nichts miteinander zu tun hätten.

Außerdem habe das Inkrafttreten der Bestimmung im Jahre 1995 zur Folge, daß sie Unternehmen eine Sanktion auferlege, die diese nicht hätten vorhersehen können. Eine solche Rückwirkung verstoße gegen das grundlegende Prinzip der Rechtssicherheit und mißachte die wesentlichsten Erfordernisse einer gesunden Betriebsverwaltung.

Aus technischer Sicht habe die angefochtene Bestimmung zwar keine Rückwirkung, aber dennoch stelle sie die betroffenen Gesellschaften vor eine vollendete Tatsache, was die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes abgeschlossenen Geschäftsjahre betrifft. Darin liege eine unzumutbare Mißachtung von Artikel 1 des

Ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention begründet, der keine Steuer erlaube, von der bestimmte Kategorien von Personen mehr betroffen wären als andere. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zwischen den eingesetzten Mitteln und dem verfolgten Zweck werde also mißachtet. Eine entsprechende Kontrolle müsse besonders stringent sein, wenn ein Grundrecht - im vorliegenden Fall das Eigentumsrecht - angetastet werde.

Schriftsatz des Ministerrats

A.5. Die Angelegenheit sei in Anbetracht der Rechtsprechung des Hofes bezüglich der Regeln der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots zu untersuchen. Auch seien die bereits in Steuersachen verkündeten Urteile zu berücksichtigen, insbesondere diejenigen, die sich auf die Körperschaftsteuer bezögen. In diesen Urteilen präzisiere der Hof, daß die Opportunitätsprüfung des Gesetzes sich seiner Beurteilung entziehe, auch wenn er die Gesetzesmaßnahme auf deren Erheblichkeit und Verhältnismäßigkeit hin zu prüfen habe.

Die angefochtene Bestimmung sei nicht notwendigerweise irrelevant, weil nicht die ins Auge gefaßten Gesellschaften, sondern im Gegenteil zahlreiche Gesellschaften mit einer normalen Tätigkeit davon betroffen wären. Das Urteil Nr. 44/94 vom 1. Juni 1994 sei zur Unterstützung dieser Rechtsauffassung anzuführen. Der Hof habe zu prüfen, ob die ergriffene Maßnahme die Erfüllung der Zielsetzungen des Gesetzgebers ermöglichen könne. Es seien zwei weitere Urteile in Erinnerung zu rufen, und zwar das Urteil Nr. 89/94 vom 14. Dezember 1994 und das Urteil Nr. 80/93 vom 9. November 1993.

Im vorliegenden Fall habe die Zielsetzung des Gesetzgebers darin bestanden, den « ruhenden » Gesellschaften die Möglichkeit zu entziehen, in Zukunft noch vorherige Verluste auf künftige positive Ergebnisse anzurechnen, und zu verhindern, daß bisherige Verluste noch als ein Mittel verwendet würden, keine Steuern auf Erträge aus einer neuen Tätigkeit zu bezahlen, die artifiziell in einer « ruhenden » Gesellschaft untergebracht worden sei. Aus den Vorarbeiten gehe hervor, daß die Regierung davon ausgegangen sei, daß eine Gesellschaft bestimmt als eine « ruhende » Gesellschaft zu betrachten sei, wenn die als Umsatz eingetragenen Erträge nicht vorhanden seien. Damit vermieden werde, daß diese Regel durch das Verbuchen von Erträgen - wenn auch in sehr geringer Höhe - umgangen werde, habe man vorgeschlagen, die erforderliche Mindesttätigkeit mit der Bilanzsumme zu verbinden. Aus den Vorarbeiten gehe auch hervor, daß die Verfasser des Entwurfs sich des Unterschieds bewußt gewesen seien, den es zwischen einer Industrie- oder Handelsgesellschaft und den Gesellschaften, die in Immobilien oder Effekten investiertes Kapital als Mittel zur Erzeugung von Einkünften verwenden würden, geben könne.

Hinsichtlich der Erheblichkeit der Maßnahme sei ebenfalls in Erinnerung zu rufen, daß im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens von verschiedenen Parlamentsmitgliedern Änderungsanträge eingereicht worden seien, die darauf abgezielt hätten, den Entwurf dahingehend abzuändern, daß insbesondere die erwerbende Gesellschaft in die Lage versetzt werde, nachzuweisen, daß der Erwerb für sie einem legitimen Bedürfnis finanzieller oder wirtschaftlicher Art entspreche, wobei hinsichtlich dieses Vorgangs der Abzug im Sinne von Absatz 1 von Artikel 206 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches erneut Anwendung finden könnte. In diesem Zusammenhang habe der Minister klargestellt, daß eine ähnliche Bestimmung in der Regierung besprochen worden sei, aber keine Berücksichtigung gefunden habe, « auch wenn diese Maßnahme als eine Ergänzung zum Entwurf der Regierung betrachtet und die beiden ausgezeichnet miteinander kombiniert werden könnten ».

Hinsichtlich der Erheblichkeitsfrage richtet sich der Ministerrat demzufolge nach dem Ermessen des Hofes.

In bezug auf die Verhältnismäßigkeitsregel könnte man den klagenden Parteien antworten, daß, wenn das Steuergesetz gleichzeitig Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkommens- und Vermögenssituationen ins Auge fasse, es diese unterschiedlichen Sachlagen notwendigerweise in Kategorien zu erfassen habe, die mit der Wirklichkeit nur vereinfachend und annähernd übereinstimmen würden. Der Umstand, daß eine Anzahl von Gesellschaften mittelbar durch eine strikte Anwendung des Gesetzes bestraft werden würde, würde demzufolge kein hinreichender Grund sein, es als diskriminierend zu betrachten, wenigstens wenn die Maßnahme im übrigen relevant und zweckmäßig sei, damit die verfolgte Zielsetzung erreicht werden könne. An dieser Stelle sei jedoch nochmals an das bereits zitierte Urteil Nr. 44/94 zu erinnern. Auch sei einzuräumen, daß der Finanzminister im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens anerkannt habe, daß der Gesetzestext entsprechend den Absichten des Gesetzgebers werde ausgelegt werden müssen und daß, wenn der Gesetzestext über diese Absichten hinausgehen würde, gegebenenfalls Korrekturen vorzunehmen seien. Der Gesetzgeber habe keineswegs die normale Verluste ins Auge fassen wollen.

Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeitsprüfung richtet sich der Ministerrat erneut nach dem Ermessen des Hofes.

Schriftsatz der Wallonischen Regierung

A.6.1. Die Wallonische Regierung bringt einen Klagegrund vor, der von einer Verletzung von Artikel 39 der Verfassung sowie von Artikel 6 § 1 VI Absatz 1 1° und Absatz 4 4° des Sondergesetzes vom 8. August 1980 ausgeht.

In einem ersten Teil wird vorgebracht, daß der föderale Gesetzgeber der Zuständigkeit der Wallonischen Region im Bereich der Wirtschaftspolitik Abbruch tue, welche die Gewährung von Investitionsprämien an auf ihrem Gebiet ansässige Gesellschaften beinhalte. Die angefochtene Bestimmung habe nämlich zur Folge, daß eine Gesellschaft ihren Anspruch auf Anrechnung vorheriger steuerlicher Verluste verliere, wenn dank der von der Wallonischen Region finanzierten Investitionen ihre Bruttoaktiva demmaßen zunehmen würden, daß das Verhältnis zwischen dem Umsatz und den Finanzerträgen einerseits und den gesamten Bilanzaktiva andererseits nicht mehr beachtet werde. Die Wallonische Region werde in Zukunft also gehalten sein, die Höhe ihrer Subventionen aufzustocken, damit eine unveränderte Zweckmäßigkeit gewährleistet werde.

In einem zweiten Teil wird vorgebracht, daß der föderale Gesetzgeber seine Zuständigkeiten für die Festlegung der allgemeinen Vorschriften für die Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion überschritten habe.

Zur Unterstützung des ersten Teils macht die Wallonische Region geltend, daß gemäß des einschlägigen wallonischen Dekrets Subventionen nur dann gewährt würden, wenn die Unterstützung für Investitionen in Sachanlagen oder immaterielle Anlagewerte, d.h. in dauerhafte Aktiva bestimmt sei. Daraus ergebe sich, daß die angefochtene Bestimmung die von der Wallonischen Region geleisteten finanziellen Anstrengungen zunichte mache oder wenigstens aushöhle.

Im Zusammenhang mit dem zweiten Teil sei in Erinnerung zu rufen, daß, obwohl die Föderalbehörde dafür zuständig sei, die allgemeinen Vorschriften bezüglich der Höchstbeträge der Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion festzulegen, diese Höchstbeträge allerdings nur im Einvernehmen mit den Regionen geändert werden können.

Die Föderalbehörde sei genauso wenig dafür zuständig, die Gewährungsbedingungen für die Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion zu ändern.

Mit der angefochtenen Bestimmung bringe der föderale Gesetzgeber die ins Auge gefaßten Gesellschaften um den Vorteil der von der Region gewährten Unterstützung bzw. eines Teils dieser Unterstützung, was bedeute, daß der Höchstbetrag der Unterstützung ohne vorherige Zustimmung dieser Region herabgesetzt werde.

Es erhebe sich demzufolge die Frage, ob der föderale Gesetzgeber dadurch, daß er ein Kriterium für die Anwendung neuer Steuerbestimmungen angenommen habe, die von der Region ergriffenen Maßnahmen zu konterkarieren berechtigt sei, indem er die steuerliche Belastung, die der einem auf dem Gebiet der Region ansässigen Unternehmen auferlege, erschwere, und zwar durch eine Erhöhung der Bilanzaktiva im Verhältnis zum Umsatz und zu den Finanzerträgen, wohingegen diese Erhöhung auf den Erwerb von Anlagevermögen mit der von der Region im Rahmen ihrer Zuständigkeiten gewährten Finanzierung zurückzuführen sei. Die Urteile Nrn. 52/92 vom 9. Juli 1992 und 57/94 vom 14. Juli 1994 seien in Erinnerung zu rufen. Im vorliegenden Fall erhebe sich die Frage, ob der föderale Gesetzgeber, wenn er Maßnahmen im Bereich der Einkommensteuern ergreife, berechtigt sei, ein zum Kompetenzbereich der Regionen gehörendes Instrument abzuändern oder abzuschaffen.

Des weiteren sei darauf hinzuweisen, daß die Politik der Region im Bereich der Wirtschaftsexpansion keineswegs ein Hindernis für die vom Gesetzgeber verfolgte Zielsetzung darstelle, da die Wallonische Region unter Berücksichtigung der festgelegten Bedingungen « ruhenden » Gesellschaften keine Subventionen gewähren könne.

A.6.2. Der zweite Klagegrund geht von einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung aus.

Das festgelegte Unterscheidungskriterium sei unerheblich angesichts der verfolgten Zielsetzung, weil der Gesamtbetrag der Bilanzaktiva kein Kriterium zur Beurteilung der Tätigkeit einer Gesellschaft darstelle und weil die Föderalregierung nicht die Gesellschaften erfasse, die sie erfassen möchte, da « ruhende » Gesellschaften nur geringe Aktiva hätten, aber das Gesetz hingegen Gesellschaften erfasse, die beträchtliche Investitionen tätigen würden und die der Gesetzgeber normalerweise nicht habe erfassen wollen.

Das Kriterium, das im vorliegenden Fall am unangebrachtesten zu sein scheine, sei der Gesamtbetrag der Aktiva der Gesellschaft, der nicht die Gesamtheit der Mittel wiedergebe, die der Gesellschaft zur Verfügung gestellt worden seien, damit diese ihre Tätigkeit entfalten könne.

Das Verhältnis zwischen dem Umsatz und dem Gesamtbetrag der Bilanzaktiva sei ein Kriterium, mit dem nicht festgestellt werden könne, ob die Gesellschaft eine « ruhende » Gesellschaft sei, sondern vielmehr in welchem Maße die Aktiva der Gesellschaft eine Expansion ihrer Tätigkeit ermöglichen würden. Dieses Verhältnis werde regelmäßig zur Bewertung der Rentabilität der Investitionen und sogar der Sättigung derselben herangezogen. Die Finanzanalytiker würden dieses Kriterium übrigens niemals allein verwenden; vielmehr würden sie auf mehrere Formeln gleichzeitig zurückgreifen. Die Finanzanalytiker würden schließlich immer einen Vergleich unter Gesellschaften, die im selben Wirtschaftszweig tätig seien, anstellen.

Die angefochtene Bestimmung verweise ihrerseits keineswegs auf die Tätigkeitsbereiche der Gesellschaften, auf die die Bestimmung angewandt werde, abgesehen von zwei Sektoren. Es handele sich dabei insbesondere um die expandierenden Gesellschaften, die von der angefochtenen Bestimmung betroffen seien, obwohl sie keine « ruhenden » Gesellschaften seien.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899

A.7. Die klagenden Parteien stellen fest, daß der Ministerrat keine Einwände gegen ihre Argumentation erhebt und sich nach dem Ermessen des Hofes richtet. Sie verweisen auf ihre Nichtigkeitsklageschrift.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 903 und 905

A.8. Hinsichtlich der Erheblichkeit der fraglichen Maßnahme laufe die vom Ministerrat vertretene Rechtsauffassung darauf hinaus, daß jene Bedingung bedeutungslos werde, die darin bestehe, daß eine Maßnahme hinsichtlich der verfolgten Zielsetzung adäquat sein müsse, was eine zwangsläufige Bindung zwischen dieser Zielsetzung und dieser Maßnahme voraussetze. Wie in der Klageschrift dargelegt worden sei, sei dies hier nicht der Fall.

A.8.1. Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit sei von den klagenden Parteien detailliert aufgezeigt worden, daß nicht vom Gesetzgeber ins Auge gefaßte Gesellschaften von der fraglichen Maßnahme betroffen seien.

Was die Vorgehensweise des Hofes im Steuersachen anbelangt, sei davon auszugehen, daß im vorliegenden Fall die Kriterien der Maßnahme derart willkürlich seien, daß der unter den Kategorien gemachte Unterschied keineswegs mit der Wirklichkeit übereinstimme, nicht einmal auf eine vereinfachende und annähernde Art und Weise. Die fragliche Maßnahme führe dazu, daß eine Steuer erhoben werde, welche über ihre finanziellen Verhältnisse hinausgehe, denn sie würden wegen buchhaltungsmäßig und wirtschaftlich nicht erzielter Gewinne besteuert. Die Maßnahme könne genausowenig mit dem Hinweis auf die Verwaltungskosten gerechtfertigt werden, die die Anwendung einer alternativen Maßnahme mit sich bringen würde. « Die Unverhältnismäßigkeit der fraglichen Maßnahme ließe sich nämlich ohne weiteres beheben, indem dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit geboten wird, unter Beweis zu stellen, daß er keine 'ruhende' Gesellschaft ist, sondern eine normale Wirtschaftstätigkeit ausübt, oder nachzuweisen, daß der Erwerb der Aktien einer Verlustgesellschaft auf rechtmäßigen finanziellen wirtschaftlichen Gründen beruht. » Übrigens seien in diesem Sinne bei der Ausarbeitung des Gesetzes Änderungsanträge eingereicht worden.

Es sei schließlich nicht einzusehen, weshalb der Ministerrat die Meinung vertrete, daß die Gesellschaften nur mittelbar betroffen seien - entweder erfülle eine Gesellschaft die Kriterien der fraglichen Maßnahme, oder sie erfülle sie nicht -, und genausowenig, weshalb von einer stringenten Anwendung der angefochtenen Maßnahme die Rede sei - es sei nicht einzusehen, wie die Maßnahme auf eine unterschiedliche Art und Weise zur

Anwendung gebracht werden könnte. « Eben wegen der rein zahlenmäßigen Kriterien, die darin verwendet werden, läßt die fragliche Maßnahme gar keinen Spielraum für eine flexible Auslegung. »

Erwiderungsschriftsatz des Ministerrats

A.9. Der Ministerrat habe sich angesichts der von den klagenden Gesellschaften erhobenen Klage nach dem Ermessen des Hofes gerichtet. Der von der Wallonischen Regierung eingereichte Schriftsatz enthalte jedoch einen neuen Klagegrund. Der Ministerrat möchte diesbezüglich einige Bemerkungen äußern.

Die angefochtene Bestimmung betreffe die Grundlage der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer sei weder eine regionale Steuer, noch eine geteilte oder zusammengelegte Steuer. Die Körperschaftsteuer sei eine föderale Steuer im Sinne von Artikel 170 § 1 der Verfassung. Die Föderalbehörde sei das einzige dazu ermächtigt, sie einzuführen.

Der Hof habe lediglich zu prüfen, ob der Föderalstaat die Grenzen seines Zuständigkeitsbereichs bezüglich des Steuerwesens nicht überschritten habe. Er brauche nicht zu prüfen, ob die angefochtene Bestimmung mittelbar in die Zuständigkeit der Wallonischen Region im Bereich der Wirtschaftspolitik eingegriffen hätte. Es sei an das Urteil Nr. 52/92 vom 9. Juli 1992 zu erinnern. Aus der Lesung dieses Urteils gehe hervor, daß der Hof die angefochtene Bestimmung nicht für nichtig erklärt hätte, wenn der Föderalstaat die Grenzen seiner ausschließlichen Steuerkompetenz nicht überschritten hätte. Der föderale Gesetzgeber sei also berechtigt, steuerliche Vorteile in bezug auf zu seinem ausschließlichen Kompetenzbereich gehörende Steuern zu ändern oder aufzuheben, auch was jene Gesellschaften anbelangt, die von der Region unterstützt würden. Außerdem sei an das Urteil Nr. 57/94 vom 14. Juli 1994 sowie an die hinsichtlich der Ökosteuern verkündeten Urteile vom 2. Februar 1995 zu erinnern.

Mit der angefochtenen Bestimmung habe der Föderalstaat eine ihm eigene Zuständigkeit ausgeübt. Es liege genausowenig ein mittelbarer Zuständigkeitskonflikt vor, weil der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht mißachtet worden sei. Das Argument bezüglich des mittelbaren Eingriffs sei nur insofern verständlich, als die Föderalbehörde bei der Ausübung ihrer Politik - und jeweils innerhalb ihrer ausschließlichen Zuständigkeiten - ohne gültigen Grund Maßnahmen ergriffen hätte, deren Folgen so weitreichend wären, daß eine andere Behörde sich in der praktischen Unmöglichkeit befinden würde, die ihr anvertraute Politik konkret zu gestalten. Dies sei hier nicht der Fall, da die Wallonische Regierung lediglich vorbringe, daß das angefochtene Gesetz die von ihr geführte Wirtschaftspolitik teurer mache. Bei der Lesung der Argumentation der Wallonischen Region werde ersichtlich, daß keine Zuständigkeitsüberschreitung, sondern vielmehr ein Interessenkonflikt beanstandet werde. Ein solcher Konflikt gehöre nicht zum Kompetenzbereich des Hofes. Es sei an das Urteil Nr. 12/96 vom 5. März 1996 zu erinnern.

Außerdem behauptet der Ministerrat, daß es keinen Anlaß zu einem Interessenkonflikt geben könne, da nicht gegen die gesetzmäßigen Interessen der Wallonischen Region verstoßen worden sei. Die Wallonische Region könne sich nämlich nicht auf ihre Zuständigkeit im Bereich der Wirtschaft berufen, um zu verlangen, daß die Aufrechterhaltung der vorgetragenen vorherigen Verluste als Subvention für die Wirtschaftsexpansion gewährleistet werde.

Es sei genausowenig einzusehen, auf welcher Grundlage in der Gesetzgebung bezüglich der Wirtschaftsexpansion ein subventionierter Betrieb der Region eine zusätzliche Investitionshilfe verlangen könnte, um den Verlust eines Steuereinsparungspotentials auszugleichen.

Der Ministerrat gelangt zu der Schlußfolgerung, daß der von einer Verletzung der Zuständigkeitsverteilungsvorschriften ausgehende Klagegrund der Grundlage entbehre.

Schriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899

A.10. In einem letzten Schriftsatz erklären die klagenden Parteien, den vom Ministerrat eingereichten Erwiderungsschriftsatz zur Kenntnis genommen zu haben. Sie vertreten die Ansicht, daß, wenn den in ihren Klagen vorgebrachten Klagegründen beigepröft werden sollte, es keinen Anlaß dazu gäbe, über die von der Wallonischen Regierung gestellte Frage zu befinden, da diese Frage nicht zu einer weiterreichenden Nichtigerklärung als derjenigen, die die übrigen Parteien beantragt hätten, führen könnte.

- B -

Hinsichtlich der Zulässigkeit des Schriftsatzes der klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899

B.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899 haben am 15. Mai 1996 einen letzten Schriftsatz eingereicht. Dieser Schriftsatz, der außerhalb der durch das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 festgelegten Fristen eingereicht wurde, ist unzulässig und muß von der Behandlung ausgeschlossen werden.

Zur Hauptsache

B.2. Die klagenden Parteien machen eine Verletzung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung geltend. In ihrem Schriftsatz bringt die Wallonische Regierung einen neuen Klagegrund vor, der von einer Verletzung der Zuständigkeitsvorschriften ausgeht.

B.3. Die Prüfung der Übereinstimmung einer angefochtenen Bestimmung mit den Zuständigkeitsvorschriften muß der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vorausgehen.

Hinsichtlich des von der Wallonischen Regierung vorgebrachten Klagegrunds

B.4.1. Die Wallonische Regierung bringt einen Klagegrund vor, der von einer Verletzung von Artikel 39 der Verfassung sowie von Artikel 6 § 1 VI Absatz 1 1° und Absatz 4 4° des Sondergesetzes vom 8. August 1980 ausgeht. In diesem Klagegrund wird nicht geltend gemacht, daß der föderale Gesetzgeber in einer Angelegenheit gesetzgeberisch aufgetreten wäre, die seinen Zuständigkeiten fremd wäre, sondern vielmehr, daß er bei der Ausübung seiner Zuständigkeit in dem Kompetenzbereich der Regionen bezüglich der Wirtschaft eingegriffen (erster Teil) und es unterlassen hätte, die Zustimmung der Regionen einzuholen, bevor er die allgemeinen Vorschriften bezüglich der Höchstbeträge der Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion festgelegt hat (zweiter Teil).

B.4.2. Mit der angefochtenen Bestimmung hat der föderale Gesetzgeber eine ihm eigene Zuständigkeit ausgeübt, und zwar seine Steuerkompetenz im Bereich der Körperschaftsteuer. Zwar kann die bestrittene Maßnahme sich im Bereich der Unterstützung von Unternehmen unmittelbar auf die Regionalpolitik auswirken, indem einige von diesen Unternehmen, die mittels dieser Unterstützung Investitionen getätigt haben, der fraglichen Bestimmung unterworfen werden können. Diese Auswirkungen der angefochtenen Maßnahme seien jedoch zu indirekt und zufallsbedingt, als daß der Föderalbehörde zum Vorwurf gemacht werden könnte, die Ausübung der Zuständigkeit der Regionen im Bereich der Unterstützung von Unternehmen unmöglich gemacht oder übertriebenmaßen erschwert zu haben.

Der Klagegrund ist in seinem ersten Teil unbegründet.

B.4.3. Die angefochtene Bestimmung, die nur von der Regelung der steuerlichen Absetzbarkeit der Verluste handelt, betrifft weder unmittelbar noch mittelbar die allgemeinen Vorschriften bezüglich der Höchstbeträge für die Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion.

Der Klagegrund ist in seinem zweiten Teil unbegründet.

Hinsichtlich der von den klagenden Parteien vorgebrachten Klagegründe

B.5.1. Die verschiedenen von den klagenden Parteien vorgebrachten Klagegründe gehen von einer Verletzung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung aus.

B.5.2. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten, was übrigens durch Artikel 172 der Verfassung bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in Artikel 10 verankerten Gleichheitsgrundsatzes darstellt.

B.6.1. Artikel 206 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erlaubt seit seiner Abänderung durch Artikel 1 des Gesetzes vom 6. August 1993 in seinem Paragraphen 1 die sukzessive Anrechnung der vorherigen Betriebsverluste auf den Gewinn eines jeden der folgenden

Besteuerungszeiträume, und zwar innerhalb der in Absatz 2 festgelegten Grenzen, wobei diese Bestimmung folgendermaßen lautete:

« Der Abzug darf pro Besteuerungszeitraum auf keinen Fall mehr als 20 Millionen Franken beziehungsweise, wenn der Gewinn nach Anwendung der Artikel 202 bis 205 mehr als 40 Millionen Franken beträgt, die Hälfte dieses Gewinns betragen. »

Paragraph 2 dieser Bestimmung sieht besondere Regeln für Gesellschaften, die eine Einlage erhalten oder eine andere Gesellschaft übernehmen, vor.

Artikel 4 1° des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen hebt Absatz 2 von Paragraph 1 auf und schafft demzufolge die Beschränkungen ab, die generell für die Anrechnung der vorherigen Betriebsverluste galten. Gemäß Artikel 10 Absätze 1 und 2 des Gesetzes tritt dieser Artikel mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1998 in Kraft; außerdem wurden für das Veranlagungsjahr 1997 Sonderbestimmungen vorgesehen.

Artikel 4 2° desselben Gesetzes ergänzt Artikel 206 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 um einen Paragraphen 3, der in Abweichung von den Paragraphen 1 und 2 den Abzug der vorherigen Betriebsverluste verbietet, « wenn der Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge, die während der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, weniger als fünf Prozent des Durchschnitts des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieses Geschäftsjahre beträgt ». In Absatz 2 dieser Bestimmung werden die Beträge angegeben, die anstatt des Umsatzes und der Finanzerträge zu berücksichtigen sind, wenn es sich um Gesellschaften handelt, die dem Gesetz vom 22. März 1993 bezüglich der Rechtsstellung und Beaufsichtigung der Kreditanstalten unterliegen (1°), und wenn es sich um die in Artikel 56 § 2 2° h genannten Versicherungsunternehmen handelt (2°). Gemäß Artikel 10 Absatz 3 des Gesetzes tritt dieser Artikel mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1996 in Kraft.

Die klagenden Parteien beantragen alle die Nichtigkeitsklärung von Artikel 4 2° des Gesetzes vom 4. April 1995. Einige klagende Parteien beantragen außerdem die Nichtigkeitsklärung von Artikel 10 Absatz 3 desselben Gesetzes.

B.6.2. Aus den Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen geht hervor, daß der Gesetzgeber einerseits die Einschränkungen hat abschaffen wollen, die im Bereich der Anrechnung

der vorherigen Verluste galten, um den Unternehmen nicht länger einen Teil ihrer Investitionsmittel zu versagen, was für die Wirtschaft und für die Entwicklung großer Investitionsprojekte schädlich war, aber daß er andererseits die Absicht gehabt hat, «ruhenden » Gesellschaften die Möglichkeit zu entziehen, vorherige Verluste auf zukünftige positive Ergebnisse anzurechnen (*Parl. Dok.*, Senat, 1994-1995, Nr. 1304-2, SS. 14 bis 17). Diese zweite Maßnahme wird begründet durch den « Willen, zu verhindern, daß vorherige Verluste noch als ein Mittel verwendet werden, keine Steuern zu bezahlen auf Gewinne aus einer Tätigkeit, die neu und artifiziell in einer 'ruhenden ' Gesellschaft untergebracht worden ist » (ebenda, S. 16).

B.7.1. Es steht dem Gesetzgeber zu, zu bestimmen, welche Zielsetzungen er im Bereich des Steuerwesens verfolgen will. Er kann sich gleichzeitig darum bemühen, die Investitionen anzuregen und die sich daraus ergebenden haushaltsmäßigen Auswirkungen einzuschränken, indem er Mißbräuche im Bereich der Anrechnung von Verlusten bekämpft. Der Gesetzgeber ist also berechtigt, den Vorteil der Anrechnung der vorherigen Betriebsverluste jenen Gesellschaften abzuerkennen, die keine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit ausüben und künstlich am Leben erhalten werden, damit aus einer Steuervergünstigung Nutzen gezogen werden kann. Der Hof hat allerdings zu prüfen, ob die vom Gesetzgeber ergriffene Maßnahme angesichts dieser Zielsetzung objektiv und angemessen gerechtfertigt werden kann. Der Hof hat insbesondere zu prüfen, ob die Kriterien zur Bestimmung dessen, ob eine Gesellschaft eine « ruhende » Gesellschaft ist, objektiv und erheblich sind.

B.7.2. Die angefochtene Bestimmung verwendet in diesem Zusammenhang ein objektives zahlenmäßiges Kriterium, bei dem das Verhältnis zwischen dem Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge die im Laufe der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, und dem Durchschnitt des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieser Geschäftsjahre berücksichtigt wird. Wenn der Zähler fünf Prozent des Nenners beträgt, ist die Anrechnung der vorherigen Verluste erlaubt. Im entgegengesetzten Fall ist sie nicht gestattet.

B.7.3. Obwohl das Steuergesetz gleichzeitig Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkommens- und Vermögenssituationen ins Auge gefaßt hat und dieser Diversität von Sachlagen durch die Verwendung allgemeiner Kategorien Rechnung tragen kann, ist es nicht statthaft, zur Bekämpfung der von gewissen Gesellschaften begangenen Mißbräuche andere Gesellschaften mit

einzu beziehen, auf die ein solcher Vorwurf nicht zutreffen kann. Allerdings können mit dem Kriterium, das der Gesetzgeber im vorliegenden Fall verwendet hat, zweifelsohne mehrere von den « ruhenden » Gesellschaften erfaßt werden, aber die kritisierte Bestimmung erfaßt auch Gesellschaften, die sich in der Entwicklung befinden oder die aus mit ihrem Tätigkeitsbereich zusammenhängenden Gründen über umfassende Aktiva verfügen, ohne den durch diese Bestimmung ins Auge gefaßten Umsatz erzielen zu können. Der Gesetzgeber hat zwar eine gewisse zeitliche Entwicklung berücksichtigt, da er sich auf Ergebnisse basiert, die mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen zusammenhängen. Aber diese Korrektur ist ungenügend für jene Gesellschaften, die in Anwendung eines rein mathematischen Kriteriums zu Unrecht als « ruhende » Gesellschaften betrachtet werden.

B.7.4. Die sich aus der kritisierten Bestimmung ergebende Unterscheidung ist nicht in angemessener Weise gerechtfertigt, weil sie auf einem irrelevanten Kriterium beruhe. Sie ziele darauf ab, Gesellschaften, die sich angesichts der betreffenden Maßnahme in unterschiedlichen Sachlagen befinden, gleich zu behandeln.

Der Klagegrund ist begründet.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt die Artikel 4 2° und 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen für nichtig.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 11. Dezember 1996.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

M. Melchior