

Geschäftsverzeichnism. 1004, 1005 und 1006

Urteil Nr. 70/97 vom 18. November 1997

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Fragen in bezug auf Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 «zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse », soweit dadurch Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen » bestätigt wird, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Vorsitzenden L. De Grève, dem Richter und stellvertretenden Vorsitzenden L. François, und den Richtern P. Martens, J. Delruelle, H. Coremans, A. Arts und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen

In drei Urteilen vom 7. November 1996, jeweils in Sachen der Louage en Wisselinck AG, der Ardovries AG und der Immo L.W.A. AG gegen den Belgischen Staat, deren Ausfertigungen am 18. November 1996 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen sind, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt der durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 (*Belgisches Staatsblatt* vom 9. Juli 1983) bestätigte Artikel 2 Absatz 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 (*Belgisches Staatsblatt* vom 19. Januar 1983) gegen die Artikel 6 und 6bis (jetzt 10 und 11) der Verfassung, indem für den Zeitraum ab dem 1. Januar 1982 bis vor dem 31. Dezember 1982 den Steuerpflichtigen, die den Stichtag ihres Jahresabschlusses nach dem 1. Dezember 1981 geändert haben, im Gegensatz zu jenen Steuerpflichtigen, die dies nicht getan haben, jede steuerlich günstige Investitionsmaßnahme (sowohl Investitionsabzug als auch Investitionsrücklage) versagt wird? »

II. Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren

Die verweisende Gerichtsbarkeit ist mit Berufungen von drei Aktiengesellschaften gegen Entscheidungen des Direktors der direkten Steuern, durch die ihre Einsprüche gegen die Veranlagungen zur Körperschaftssteuer nur teilweise angenommen worden waren, befaßt worden.

Die betreffenden Gesellschaften hatten, nachdem sie das normale Abschlußdatum des Geschäftsjahres 1982 vom 31. Dezember 1982 auf den 30. November 1982 vorverlegt hatten, in ihrer ergänzenden Erklärung für das -besondere- Veranlagungsjahr 1982 (Einkünfte während des Geschäftsjahres vom 1. Januar 1982 bis zum 30. November 1982) unter der Kodenummer 276 die Beträge angegeben, für die sie, genau wie in der ersten Erklärung für dasselbe Veranlagungsjahr (Einkünfte während des Geschäftsjahres vom 1. Januar 1981 bis zum 31. Dezember 1981), die Befreiung der Investitionsrücklage beansprucht hatten, gemäß der damaligen Regelung der Artikel 23bis und 107bis des Einkommensteuergesetzbuches.

Die Regelung der «Investitionsrücklage» war mit Wirkung ab dem Veranlagungsjahr 1982 durch das Gesetz vom 10. Februar 1981 eingeführt worden. Sie wurde jedoch durch den königlichen Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 mit Wirkung ab dem Veranlagungsjahr 1983 aufgehoben und durch eine Regelung des «Investitionsabzugs» (Artikel 42ter des Einkommensteuergesetzbuches) ersetzt.

Nach Darstellung des Direktors der direkten Steuern konnte in der Erklärung für das -besondere- Veranlagungsjahr 1982 keine Befreiung der Investitionsrücklage gewährt werden, dies unter Berücksichtigung von Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982, der angenommen wurde, um zu vermeiden, daß Gesellschaften durch eine Änderung des Abschlußdatums des Geschäftsjahres 1982 eine Befreiung der Investitionsrücklage für zwei Geschäftsjahre, die beide an das Veranlagungsjahr 1982 gebunden wären, erhalten würden.

Die klagenden Parteien vor der verweisenden Gerichtsbarkeit führten an, daß der obengenannte Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 die Grenzen des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König überschreite und eine rückwirkende Kraft habe, die über das hinausreiche, was dieses Ermächtigungsgesetz ermögliche. Nachdem die klagenden Parteien mit der Bestätigung der obengenannten königlichen Erlasse Nrn. 48 und 149 durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 konfrontiert worden waren, behaupteten sie, die letztgenannte Bestimmung habe keine rückwirkende Kraft, so daß Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 erst ab dem 19. Juli 1983 Gesetzeskraft habe.

Hilfsweise regten die klagenden Parteien für den Fall, daß der obengenannte Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 durch den Appellationshof bestätigt werden sollte, an, dem Schiedshof die beiden folgenden präjudiziellen Fragen zu stellen:

« 1. Verstößt Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 (*B.S.* 19. Januar 1983) gegen die vormaligen Artikel 6 und *6bis* der Verfassung (nunmehr Artikel 10 und 11 der Verfassung), indem er den Steuerpflichtigen, die nach dem 1. Dezember 1981 den Stichtag des Jahresabschlusses geändert haben, jegliche steuerlich günstige Investitionsmaßnahme (Investitionsabzug und Investitionsrücklage) für die am 1. Januar 1982 beginnende und am 31. Dezember 1982 endende Zeitspanne versagt?

2. Verstößt Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 (*B.S.* 9. Juli 1983) nicht gegen die vormaligen Artikel 6 und *6bis* der Verfassung, da er durch die Bestätigung von Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 als Gesetz diesen letztgenannten königlichen Erlaß rückwirkend der Gesetzmäßigkeitskontrolle der richterlichen Gewalt entzieht und der Berufungsklägerin somit eine gesetzliche Garantie, die für alle Rechtsunterworfenen gilt, entzieht und auf diese Weise den allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit verletzt, ohne daß dafür eine objektive und vernünftige Rechtfertigung angeführt werden kann? »

In den Verweisungsurteilen stellt der Appellationshof unter anderem fest, « daß Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 in keiner Weise über den festgelegten Sachbereich von Artikel 2 Nr. 6 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 hinausgeht, da es nun lediglich um eine Ergänzung von Artikel 15 des königlichen Erlasses Nr. 48 geht, um Mißbrauch zu vermeiden » und « daß, nachdem Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 die königlichen Erlasse Nr. 48 und 149 mit Wirkung ab dem Veranlagungsjahr, in dem sie zum ersten Mal Anwendung finden, bestätigt hat, dies bedeutet, daß Artikel 2 des königlichen Erlasses Nr. 149 in bezug auf das Hinzufügen eines vierten Paragraphen zu Artikel 15 des königlichen Erlasses Nr. 48, als Gesetz ab dem Veranlagungsjahr 1982 wirksam ist; daß die richterliche Gewalt folglich dessen Gesetzmäßigkeit nicht mehr prüfen kann » (Verweisungsurteile in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1004 und 1005) oder « daß durch diese gesetzliche Bestätigung der königliche Erlaß Nr. 149 sowie der königliche Erlaß Nr. 48 Gesetzeskraft erlangt haben, so daß sie von der richterlichen Gewalt nicht mehr als nicht gesetzeskonform beurteilt werden können » (Verweisungsurteil eingetragen unter der Geschäftsverzeichnisnummer 1006).

Unter Berücksichtigung des Antrags der klagenden Parteien, die beiden obengenannten präjudiziellen Fragen zu stellen, hat der Appellationshof in jeder der drei Rechtssachen beschlossen, die in Teil I dieses Urteils angeführte Frage zu stellen.

III. Verfahren vor dem Hof

Durch Anordnungen vom 18. November 1996 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 haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 5. Dezember 1996 hat der vollzählig tagende Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Verweisungsentscheidungen wurden gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 9. Dezember 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; mit denselben Briefen wurde die Verbindungsanordnung notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 10. Dezember 1996.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der Louage en Wisselinck AG, Stationsstraat 221, 8850 Ardoorie, der Ardovries AG, Wezestraat 61, 8850 Ardoorie, und der Immo L.W.A. AG, Stationsstraat 223, 8850 Ardoorie, mit am 21. Januar 1997 bei der Post

aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 22. Januar 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 31. Januar 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, mit am 28. Februar 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der Louage en Wisselinck AG, der Ardovries AG und der Immo L.W.A. AG, mit am 3. März 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 29. April 1997 und 28. Oktober 1997 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 18. November 1997 bzw. 18. Mai 1998 verlängert.

Durch Anordnung vom 30. September 1997 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 28. Oktober 1997 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 30. September 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 28. Oktober 1997

- erschienen

. RA P. Delafontaine, in Kortrijk zugelassen, für die Louage en Wisselinck AG, die Ardovries AG und die Immo L.W.A. AG,

. RA S. Van Rouveroij, in Gent zugelassen, für den Ministerrat,

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

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte 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.

IV. Gegenstand der fraglichen Bestimmungen

Die klagenden Parteien haben für das Veranlagungsjahr 1982 (Geschäftsjahr vom 1. Januar 1981 bis zum 31. Dezember 1981) die Befreiung der als Investitionsrücklage angegebenen Beträge aufgrund der damaligen Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches erhalten.

Artikel 107*bis* § 1, der durch Artikel 13 des Wirtschaftsförderungsgesetzes vom 10. Februar 1981 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen eingefügt und durch Artikel 58 des Programmgesetzes vom 2. Juli 1982 ersetzt wurde, lautete wie folgt:

« In Abweichung von Artikel 23*bis* § 1 Nr. 1 wird der Betrag der Investitionsrücklage, die durch Abhebung vom Gesellschaftsgewinn aus dem Veranlagungszeitraum angelegt wurde, in Höhe von 5 % des Gesamtbetrags dieses Gewinns und von höchstens 30 % des Anteils dieses Gewinns, der im Gesellschaftsvermögen bleibt, befreit.

Die Berechnungsgrundlage des befreiten Betrags enthält die aufgrund von Artikel 23 befreiten Rückstellungen für zu erwartende Verluste oder Aufwendungen, doch sie enthält nicht die anderen Rückstellungen oder Mehrwerte, die aufgrund der Artikel 105 bis 107 freigestellt sind. »

Die Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches waren ab dem Veranlagungsjahr 1982 anwendbar (Artikel 27 § 1 Nr. 2 des Wirtschaftsförderungsgesetzes vom 10. Februar 1981 und Artikel 66 § 1 Nr. 2 des Programmgesetzes vom 2. Juli 1981), doch sie wurden aufgehoben durch die Artikel 1 und 10 des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen.

Artikel 6 dieses königlichen Erlasses Nr. 48 fügte einen Artikel 42*ter* in das Einkommensteuergesetzbuch ein, der eine neue Regelung des « Investitionsabzugs » für Anlagevermögen vorsah. Gemäß Artikel 15 § 1 des königlichen Erlasses Nr. 48 sind die Artikel 1 und 10 dieses Erlasses « ab dem Veranlagungsjahr 1983 » wirksam und gilt die neue Regelung für die Investitionen, « die ab dem ersten Tag des Jahres oder Geschäftsjahres, dessen Gewinne für das Veranlagungsjahr 1983 versteuerbar sind, vorgenommen wurden ».

Durch Artikel 2 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen » wurde Artikel 15 des obengenannten königlichen Erlasses Nr. 48 durch einen dritten und vierten Paragraphen ergänzt. Dieser vierte Paragraph lautet wie folgt:

« Jede Änderung, die ab dem 1. Dezember 1981 in den Satzungsbestimmungen über den Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommen wird, gilt als wirkungslos für die Anwendung der Bestimmungen der Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches, so wie sie vor der Aufhebung durch diesen Erlaß bestanden. »

Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 « zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse » besagt:

« Der königliche Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen, der königliche Erlaß Nr. 107 vom 26. November 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs sowie der königliche Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen werden mit Wirkung ab dem Veranlagungsjahr, für das sie zum ersten Mal Anwendung finden, bestätigt. »

V. In rechtlicher Beziehung

- A -

Schriftsatz der klagenden Parteien vor der verweisenden Gerichtsbarkeit

A.1.1. Für das am 31. Dezember 1981 endende Geschäftsjahr (Veranlagungsjahr 1982) hätten die Gesellschaften die Regelung der Befreiung der Investitionsrücklage angewandt. Für das darauffolgende Geschäftsjahr hätten sie diese Regelung erneut in Anspruch nehmen wollen und so die erforderlichen Investitionen vorgenommen.

Die Regelung der Befreiung der Investitionsrücklage sei wie eine ständige Regelung ausgelegt gewesen. Dies ergebe sich aus einer gewissen Rechtslehre und dem Text von Artikel 107bis § 5, wonach der König für die darauffolgenden Jahre den Prozentsatz der Befreiung entsprechend den wirtschaftlichen Gegebenheiten habe ändern können.

Diese Regelung sei jedoch ab dem Veranlagungsjahr 1983 durch den königlichen Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 abgeschafft und durch das System des Investitionsabzugs ersetzt worden.

Die Gesellschaften seien bereits auf die Regelung der Befreiung der Investitionsrücklage eingestellt gewesen und hätten nicht annehmen können, daß die Spielregeln « mitten im Spiel » abgeändert wurden.

Sie hätten daraufhin das Abschlußdatum des Geschäftsjahres auf den 30. November 1982 vorverlegt, so daß dieses Geschäftsjahr mit dem Veranlagungsjahr 1982 habe verknüpft werden müssen.

Die Verwaltung der direkten Steuern weigere sich jedoch, die Befreiung für die in der Erklärung für das - besondere - Veranlagungsjahr 1982 (Geschäftsjahr vom 1. Januar 1982 bis zum 30. November 1982) als Investitionsrücklage angegebenen Beträge zu gewähren.

Nach Ansicht der Verwaltung könne die Änderung des Stichtages des Jahresabschlusses für die Investitionsrücklage nicht berücksichtigt werden, jedoch wohl für den Rest. Infolgedessen hätten die Gesellschaften auch nicht Anspruch auf den Investitionsabzug gehabt, da dieser erst ab dem Veranlagungsjahr 1983 zum ersten Mal angewandt worden sei. Indem diese Gesellschaften von der Möglichkeit der Vorverlegung des Abschlußdatums ihres Geschäftsjahres Gebrauch gemacht hätten, würden sie sich mit anderen Worten « zwischen die Stühle setzen » und rückwirkend bestraft.

Die Verwaltung berufe sich auf Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982, der am 19. Januar 1983 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht und am 29. Januar 1983 in Kraft getreten sei. Die am 31. Dezember 1982 erworbenen und mit dem Veranlagungsjahr 1982 verknüpften Rechte würden so mit rückwirkender Kraft zunichte gemacht. Um zu vermeiden, daß die königlichen Erlasse Nr. 48 und 149 durch die richterliche Gewalt kontrolliert würden, seien sie durch das Gesetz vom 1. Juli 1983 bestätigt worden.

A.1.2. Die vor dem Appellationshof klagenden Parteien hätten vorgeschlagen, zwei präjudizielle Fragen zu stellen. Es sei nicht klar, ob diese Fragen in der vom Appellationshof gestellten Frage enthalten seien oder ob der zweite Teil weggelassen worden sei. In den nachstehenden Darlegungen würden die beiden Teile getrennt behandelt. Falls man in den Verweisungsentscheidungen einen Teil habe weglassen wollen, so würde sich dies aus der Begründung ergeben.

A.1.3. In bezug auf den ersten Teil habe der Appellationshof die These der klagenden Parteien korrekt wiedergegeben, wenn er anführe,

« daß die Klägerin geltend macht, der Grundsatz der Gleichheit werde verletzt, indem der König als Gesetzgeber aufgrund des (ehemaligen) Artikels 78 der Verfassung im Hinblick auf die Vermeidung der 'Umgehung der Steuer' (nämlich die Möglichkeit, zweimal anstatt einmal die Befreiung der Investitionsrücklage für das gleiche Veranlagungsjahr in Anspruch nehmen zu können) ein Mittel (Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149) angewandt habe, das nicht angepaßt sei und nicht im Verhältnis zum angestrebten Ziel stehe, da es zur Folge habe, daß der Steuerpflichtige, der das Abschlußdatum seines Geschäftsjahres vorverlegt habe, weder die Investitionsrücklage noch den Investitionsabzug geltend machen könne; daß die Klägerin die Ansicht vertritt, der Grundsatz der Gleichheit sei somit verletzt worden, da alle anderen Steuerpflichtigen, die keine 'Verschiebung' ihres Geschäftsjahres vorgenommen haben, zumindest den Investitionsabzug geltend machen könnten ».

Aus den vorstehend erwähnten Normen ergebe sich, daß die vor dem Appellationshof klagenden Parteien weder die Befreiung der Investitionsrücklage noch den Investitionsabzug erhalten könnten. Die Diskriminierung bestehe darin, daß die anderen Steuerpflichtigen, die das Abschlußdatum des Geschäftsjahres nicht geändert hätten, auf normale Weise den Investitionsabzug in Anspruch nehmen könnten.

Die These, daß Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, müsse angepaßt werden, da der Schiedshof keine Erlasse beurteile, sondern das Gesetz. Der Hof werde den vorgenannten Artikel beurteilen, so wie er durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 bestätigt worden sei.

A.1.4. Der zweite Teil der präjudiziellen Frage beziehe sich auf die rückwirkende Kraft der Maßnahme, die den allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit verletze.

Die betroffenen Gesellschaften hätten investiert im Hinblick auf die Befreiung der Investitionsrücklage. Es stelle sich die Frage, ob sie in dem Fall, wo sie informiert gewesen wären, nicht ihre Investitionen beendet hätten oder diese im Hinblick auf den Investitionsabzug anders ausgerichtet hätten.

Sie hätten eine legale Möglichkeit gefunden gehabt, um ihre Interessen zu wahren, doch Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 habe diese Möglichkeit mit rückwirkender Kraft zunichte gemacht. Der Gesetzgeber habe jedoch zu verstehen gegeben, daß die Maßnahmen bezüglich der Investitionsrücklage von Dauer sein sollten.

Schriftsatz des Ministerrates

A.2. Aus dem königlichen Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 ergebe sich deutlich, daß das Ziel darin bestanden habe, den Vorteil der Befreiung der Investitionsrücklage nur einmal zu ermöglichen und für die ab dem 1. Januar 1982 getätigten Investitionen einen Investitionsabzug vorzusehen.

Um steuerlichen Machenschaften vorzubeugen, sei der Gesetzgeber verpflichtet gewesen, die *ratio legis*, die die Regelung der Investitionsrücklage auf einen Veranlagungszeitraum begrenze, im königlichen Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 zu verdeutlichen; die Gesellschaften, die ab dem 1. Dezember 1981 das normale Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres vorverlegt hätten, so daß das spätestens am 30. Dezember 1982 abgeschlossene Geschäftsjahr mit dem - besonderen - Veranlagungsjahr 1982 verknüpft worden sei, hätten für dieses Geschäftsjahr das Recht auf die Befreiung der Investitionsrücklage verloren. Die mit dem - besonderen - Veranlagungsjahr 1982 verknüpften Investitionen seien ebenfalls nicht berücksichtigt worden für die Anwendung des Investitionsabzugs, da dieser erst ab dem Veranlagungsjahr 1983 eingeführt worden sei.

Die vorstehend beschriebene Lage, in die sich die betroffenen Steuerpflichtigen hineinmanövriert hätten, sei ausschließlich durch sie selbst entstanden. Sie hätten das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres vorverlegt mit dem alleinigen Ziel, zweimal die vorteilhafte Regelung der Investitionsrücklage in Anspruch zu nehmen, nämlich einmal für die im Laufe des Jahres 1981 getätigten Investitionen (Veranlagungsjahr 1982) und ein zweites Mal für die während des Zeitraums vom 1. Januar 1982 bis zum 30. November 1982 getätigten Investitionen (- besonderes - Veranlagungsjahr 1982).

Der durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 bestätigte Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 verletze in keiner Weise die Artikel 10 und 11 der Verfassung, im Gegenteil; mit diesem Artikel habe gerade verhindert werden sollen, daß bestimmte Steuerpflichtige sich das Vorrecht aneignen

würden, im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen, die das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres nicht abändern würden, zweimal die Steuerbefreiung der Investitionsrücklage in Anspruch zu nehmen.

Die betroffenen Gesellschaften hätten ebenfalls in bezug auf den Investitionsabzug keine Diskriminierung erlitten; wie alle Steuerpflichtigen hätten sie ab dem Veranlagungsjahr 1983 diese Regelung in Anspruch nehmen können.

Aus dem Umstand, daß gewisse Steuerpflichtige infolge ihrer eigenen Entscheidung weder die Befreiung der Investitionsrücklage noch den Investitionsabzug hätten in Anspruch nehmen können, könne keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes abgeleitet werden. Dies sei für jede belgische Gesellschaft die Folge ihrer Entscheidung gewesen, die Dauer des Geschäftsjahres zu ändern, um einen Teil der Einkünfte für ein - besonders - Veranlagungsjahr 1982 anzugeben.

Wer bewußt einen Vorteil suche, der im Widerspruch zur Zielsetzung des Gesetzgebers stehe, könne sich nicht auf den Gleichheitsgrundsatz berufen, wenn die angebliche Ungleichheit alleine die Folge seiner eigenen Handlung sei.

In diesem Fall hätten die betroffenen Gesellschaften sich selbst in eine Lage gebracht, die nachteilig sein könne im Vergleich zu den Gesellschaften, die sich weiterhin im Sinne der Zielsetzung des Gesetzgebers verhalten hätten, doch diese Ungleichheit könne nicht auf das Gesetz zurückgeführt werden.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien vor der verweisenden Gerichtsbarkeit

A.3.1. Die im zweiten Teil angeführte Verletzung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes der Rechtssicherheit müsse im Zusammenhang mit dem ersten Teil der präjudiziellen Frage gelesen werden, in dem eine Ungleichheit angeprangert werde.

Durch die rückwirkende Abschaffung der Regelung der Investitionsrücklage und die rückwirkende Einführung der Regelung des Investitionsabzugs würden die vor dem Appellationshof klagenden Parteien benachteiligt, während die anderen Belgier im vorhinein wüßten, was das Gesetz vorschreibe, und sich darauf verlassen könnten, daß letzteres nicht rückwirkend außer Kraft gesetzt werde, so daß sie in aller Deutlichkeit und Sicherheit ihre Unternehmenspolitik festlegen könnten.

A.3.2. Im ersten Schriftsatz sei dargelegt worden, daß die präjudizielle Frage in der Form, wie sie vom Appellationshof gestellt worden sei, die zwei Teile der Fragen enthalten habe, die von den klagenden Parteien vor diesem genannten Hof vorgeschlagen worden waren.

Die klagenden Parteien hätten gegen die Urteile, durch die der Beschluß gefaßt worden sei, die präjudiziellen Fragen zu stellen, ebenfalls eine Kassationsbeschwerde eingelegt. Es müsse verdeutlicht werden, warum in dieser Berufung davon ausgegangen werde, die zweite Frage sei nicht gestellt worden, während in dem Schriftsatz vor dem Schiedshof behauptet worden sei, beide Teile seien sehr wohl in der Frage enthalten.

Die klagenden Parteien seien der Ansicht gewesen, der Appellationshof sei im Prinzip zuständig, um die Verfassungsmäßigkeit des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 zu prüfen. Dieser Hof habe auf unanfechtbare Weise geurteilt, der Erlaß sei in seiner Gesamtheit durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 bestätigt worden.

Der Appellationshof gehe doch ein auf den Antrag, eine präjudizielle Frage in bezug auf den durch die vorgenannte Gesetzesbestimmung bestätigten Artikel 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 zu stellen.

Es sei nicht klar, ob eine endgültige Entscheidung getroffen worden sei in bezug auf die Frage, ob Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 den Gleichheitsgrundsatz verletze oder aber der Appellationshof sich weigere, eine diesbezügliche präjudizielle Frage zu stellen.

Sollte der Appellationshof implizit den Standpunkt vertreten haben, es habe keinerlei Grund bestanden, eine Frage in bezug auf Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 zu stellen, so könne man geltend machen, diese Entscheidung sei unzureichend begründet. Überdies sei der Kassationshof verpflichtet, die Frage zu stellen.

Aus diesen Gründen sei die Kassationsbeschwerde eingereicht worden.

A.3.3. Gemäß dem Ministerrat sei die Ungleichheit nicht dem Gesetzgeber zuzuschreiben, sondern den Steuerpflichtigen, die sich selbst durch die « Gier » nach einem gesetzwidrigen Steuervorteil in eine ungleiche Lage gebracht hätten.

Dabei werde aus den Augen verloren, daß die anwendbaren Bestimmungen eine rückwirkende Kraft hätten. Als der königliche Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 veröffentlicht worden sei, sei bereits die Hälfte des Geschäftsjahres verstrichen gewesen und die Investitionsentscheidungen bereits getroffen worden, dies unter Berücksichtigung der zu dem betreffenden Zeitpunkt geltenden Gesetzgebung bezüglich der Investitionsrücklage, für die der Gesetzgeber zu verstehen gegeben habe, daß sie von Dauer sein sollte.

Es sei verständlich und zulässig, daß die betroffenen Gesellschaften ein Mittel gesucht hätten, um diesen « Schlag unter die Gürtellinie » abzuwehren. Sie hätten ein Mittel gefunden, indem sie das Geschäftsjahr gekürzt hätten, was beim damaligen Stand der Gesetzgebung eine gesetzmäßige Maßnahme dargestellt habe.

Doch auch dieses Mittel sei durch eine Bestimmung mit rückwirkender Kraft zunichte gemacht worden. Der königliche Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 sei am 19. Januar 1983 veröffentlicht worden, als das Geschäftsjahr 1982 bereits abgeschlossen gewesen sei.

Hieraus ergebe sich, daß nicht das « Gewinnstreben » der Gesellschaften sie in eine ungleiche Lage gebracht habe, sondern die « doppelt » rückwirkende Gesetzgebung. Sie hätten demzufolge auch die Verletzung des allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit unterstrichen.

Der andere Aspekt der Ungleichheit, nämlich die Tatsache, daß die betroffenen Gesellschaften weder die Befreiung der Investitionsrücklage noch den Investitionsabzug hätten in Anspruch nehmen können, werde vom Ministerrat weder bestritten noch gerechtfertigt.

Aus den Steuerakten sei ersichtlich, daß den vor dem Appellationshof klagenden Parteien der Investitionsabzug gewährt worden wäre, wenn sie auf die Befreiung der Investitionsrücklage verzichtet hätten.

Diese weitere Nuance der angeführten « grundsätzlichen » Ungleichheit sei die unvorhergesehene Folge der getroffenen Maßnahme.

Um das angestrebte Ziel zu erreichen, das darin bestanden habe, einer zweiten Befreiung der Investitionsrücklage vorzubeugen, sei der Preis, nämlich die Verweigerung des Investitionsabzugs, nicht notwendig oder zu hoch gewesen.

Erwiderungsschriftsatz des Ministerrates

A.4.1. Die klagenden Parteien vor der verweisenden Gerichtsbarkeit erklärten in ihrem Schriftsatz, sie seien auf die Regelung der Befreiung der Investitionsrücklage eingestellt gewesen und hätten nicht annehmen können, daß die Spielregeln « mitten im Spiel » abgeändert würden, so daß sie das Abschlußdatum des Geschäftsjahres vorverlegt hätten.

Dies schließe sich vollkommen der These des Ministerrates an, wonach die betroffenen Gesellschaften sich gegen den Willen des Gesetzgebers in die Lage hineinmanövriert hätten, in der sie sich befänden. Diese Lage sei nicht dem Gesetzgeber zuzuschreiben, sondern den Betroffenen selbst.

A.4.2. Die betroffenen Gesellschaften hätten das Recht gehabt, sich für die am wenigsten besteuerte Möglichkeit zu entscheiden. Wenn jedoch ein steuerlicher Schachzug nachteilig ausfalle, könne dies nicht dem Belgischen Staat vorgeworfen werden.

Im Gegensatz zu dem, was die betroffenen Gesellschaften in ihrem Schriftsatz behaupteten, seien sie nicht rückwirkend bestraft, sondern mit den vorhersehbaren Folgen ihrer eigenen freien Entscheidung konfrontiert worden.

A.4.3. Der Hof sei nicht mit dem Problem der rückwirkenden Kraft des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 befaßt worden, sondern lediglich mit der Frage, ob gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen werde.

Die vor dem Appellationshof klagenden Parteien versuchten, dem Hof eine zweite Frage zu unterbreiten, die nicht gestellt worden sei. Die Argumentation im Zusammenhang mit einer möglichen Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit sei nicht sachdienlich.

Der königliche Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 sei speziell eingeführt worden, um eine Umgehung der Steuer zu vermeiden. Die vor dem Appellationshof klagenden Parteien wünschten, daß diese Maßnahme als eine Verletzung der Rechtssicherheit angesehen werden solle, und sie betrachteten die Umgehung des Steuergesetzes als ein Recht, das der Gesetzgeber gewährleisten müsse.

Es könne in diesem Fall nicht von einer Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung die Rede sein, da die Bestimmungen des königlichen Erlasses Nr. 149 auf alle Steuerpflichtigen anwendbar gewesen seien, die sich in einer ähnlichen Lage befunden hätten.

- B -

Bezüglich des Gegenstandes der präjudiziellen Frage

B.1.1. Die verweisende Gerichtsbarkeit stellt die Frage, ob der Gesetzgeber, indem er den königlichen Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 bestätigte, insofern er einen Paragraphen 4 in Artikel 15 des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 einfügte, eine Diskriminierung schaffte, « indem für den Zeitraum ab dem 1. Januar 1982 bis vor dem 31. Dezember 1982 den Steuerpflichtigen, die den Stichtag ihres Jahresabschlusses nach dem 1. Dezember 1981 geändert haben, im Gegensatz zu jenen Steuerpflichtigen, die dies nicht getan haben, jede steuerlich günstige Investitionsmaßnahme (sowohl Investitionsabzug als auch Investitionsrücklage) versagt wird ».

B.1.2. Die Parteien vor dem Hof können den Inhalt der gestellten Frage nicht ändern oder ändern lassen. Der Hof beschränkt seine Prüfung lediglich auf den Behandlungsunterschied, der in der präjudiziellen Frage angeführt ist.

Der Hof kann folglich nicht auf die zweite präjudizielle Frage eingehen, die die Berufungskläger dem Appellationshof Gent vorgeschlagen haben, die jedoch von dieser verweisenden Gerichtsbarkeit nicht gestellt wird.

Zur Hauptsache

B.2.1. Ursprünglich sahen die Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches eine Regelung der « Investitionsrücklage » vor, die durch das Wirtschaftsförderungsgesetz vom 10. Februar 1981 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen eingeführt worden war.

Im Hinblick auf die « Verbesserung der Selbstfinanzierung der Unternehmen, damit sie weniger durch drückende Zinslasten eingeschränkt werden », war die Möglichkeit geboten worden, « bis in Höhe von höchstens 5 % des Nettogewinns eine steuerfreie Investitionsrücklage zu bilden, die für die Schaffung oder den Kauf neuer Investitionsgüter verwendet werden muß » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1980-1981, Nr. 716/8, S. 2, und *Parl. Dok.*, Senat, 1980-1981, Nr. 577-2, S. 4).

B.2.2. Die ursprüngliche Maßnahme, die für die Gesellschaften und die Einmannunternehmen eine Befreiung von 5 % sowohl der verteilten als auch der einbehaltenen Gewinne vorsah, war durch Artikel 58 des Programmgesetzes vom 2. Juli 1981 selektiv auf die Gesellschaften erweitert worden, die zusätzlich zur allgemeinen Befreiung von 5 % eine zweite Befreiung für einen Teil des nicht verteilten Gewinns erhielten, dessen Prozentsatz durch einen im Ministerrat beratenen königlichen Erlaß bestimmt werden mußte, wobei die gesetzlich festgelegte Höchstgrenze von 30 % einzuhalten war (*Parl. Dok.*, Kammer, 1980-1981, Nr. 838/1, S. 16, *Ann.*, Kammer, 27. Mai 1981, S. 2127, und *Parl. Dok.*, Senat, 1980-1981, Nr. 662-7, S. 10).

B.2.3. Die drei Gesellschaften in dem Verfahren vor dem Appellationshof haben in ihrer Körperschaftssteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1982 in Anwendung des damaligen

Artikels 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches Beträge abgezogen, die als Investitionsrücklage gebucht worden waren.

Diese Steuererklärungen bezogen sich auf Geschäftsjahre, die für jede der Gesellschaften am 31. Dezember 1981 abgeschlossen worden waren.

B.3.1. Durch den königlichen Erlaß Nr. 48 vom 22. Juni 1982 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen » wurde die vorerwähnte Regelung der Befreiung der Investitionsrücklagen ab dem Veranlagungsjahr 1983 aufgehoben und durch eine Regelung des « Investitionsabzugs » gemäß Artikel 42*ter* des Einkommensteuergesetzbuches (derzeit die Artikel 68 ff. EStGB 92) ersetzt.

Gemäß dem Bericht an den König, der dem vorerwähnten königlichen Erlaß voranging, bezweckte man, « das derzeitige System der Steueranreize durch ein integriertes neues System zu ersetzen, bei dem die Unternehmen die Möglichkeit erhalten, ihren beststeuerbaren Gewinn durch einen 'Investitionsabzug' herabzusetzen, für die nach Wahl des Steuerpflichtigen zwei Methoden Anwendung finden » (*Belgisches Staatsblatt*, 26. Juni 1982, S. 7586).

Gemäß diesem Bericht war die neue Regelung « anwendbar auf die ab dem 1. Januar 1982 getätigten Investitionen oder, für die Steuerpflichtigen, die ihre Buchführung auf andere Weise als entsprechend dem Kalenderjahr vornehmen, ab dem ersten Tag des Geschäftsjahres, dessen Ergebnisse für das Veranlagungsjahr 1983 versteuerbar sind (Geschäftsjahr 1981-1982 für die natürlichen Personen und Geschäftsjahr 1982-1983 für die Gesellschaften) (siehe Artikel 15 § 1 Nr. 2 - *partim* - des Entwurfs) » (*Belgisches Staatsblatt*, 26. Juni 1982, S. 7587).

B.3.2. Die drei Gesellschaften in dem Verfahren vor dem Appellationshof haben jeweils am 26. November 1982 beschlossen, den Stichtag für das laufende Geschäftsjahr 1982 vom 31. Dezember 1982 auf den 30. November 1982 vorzuverlegen.

Sodann haben sie eine zweite Körperschaftssteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1982 abgegeben in bezug auf das Geschäftsjahr vom 1. Januar 1982 bis zum 30. November 1982 (- besonderes - Veranlagungsjahr 1982).

B.3.3. In den jeweiligen Verweisungsurteilen vertritt der Appellationshof mit gleichem Wortlaut die Ansicht, « daß die Klägerin in den beiden Erklärungen die Befreiung der Investitionsrücklage beantragte; daß erwiesen ist, daß die Klägerin mit der Verschiebung des Abschlußdatums des Geschäftsjahres 1982 gerade die Befreiung der von ihr 1982 geschaffenen Investitionsrücklagen erhalten wollte, die durch das Gesetz vom 10. Februar 1981 eingeführt worden war (Artikel 23*bis* und 107*bis* des ehemaligen Einkommensteuergesetzbuches); daß die Verwaltung die Befreiung der ersten Investitionsrücklage annahm, jedoch die Befreiung der zweiten auf der Grundlage des vorerwähnten Artikels 2 § 4 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 verweigerte, da die Klägerin nach dem 1. Dezember 1981, nämlich am 26. November 1982, ihre Satzung bezüglich des Stichtages ihres Jahresabschlusses geändert hatte ».

B.4. Die Bestimmung, auf deren Grundlage die zweite Befreiung der Investitionsrücklage verweigert wurde, lautet wie folgt:

« Jede Änderung, die ab dem 1. Dezember 1981 in den Satzungsbestimmungen über den Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommen wird, gilt als wirkungslos für die Anwendung der Bestimmungen der Artikel 23*bis* und 107*bis* des Einkommensteuergesetzbuches, so wie sie vor der Aufhebung durch diesen Erlaß bestanden. »

Diese Bestimmung ist als vierter Paragraph in Artikel 15 des obengenannten königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 eingefügt worden durch Artikel 2 des königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 «zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches und des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches im Bereich des Investitionsabzugs, der Mehrwerte und der Abschreibungen» (*Belgisches Staatsblatt*, 19. Januar 1983, S. 855).

Diese Bestimmung wurde bestätigt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983, der den Gegenstand der vorliegenden präjudiziellen Frage bildet.

B.5. Der Hof muß in diesem Fall prüfen, ob gegenüber den Steuerpflichtigen, die den Stichtag ihres Jahresabschlusses geändert haben - wie die Berufungskläger vor der verweisenden Gerichtsbarkeit -, keine Diskriminierung entstanden ist, insofern ihnen sowohl die Befreiung der Investitionsrücklagen als auch der Investitionsabzug für den am 1. Januar 1982 beginnenden und vor dem 31. Dezember 1982 endenden Zeitraum versagt wird.

B.6. Das Gesetz vom 1. Juli 1983 hatte zum Ziel, die in Ausführung von Artikel 2 des Sondervollmachtengesetzes vom 2. Februar 1982 gefaßten Erlasse zu bestätigen, einschließlich des vorerwähnten königlichen Erlasses Nr. 149 vom 30. Dezember 1982, insofern dieser darauf abzielte, «um eine Umgehung der Steuer zu vermeiden, alle Änderungen bezüglich des Stichtages des Jahresabschlusses für die Befreiung der vorherigen Investitionsrücklage wirkungslos zu machen» (*Parl. Dok.*, Senat, 1982-1983, Nr. 450-1, S. 11).

In dem Bericht an den König, der dem vorerwähnten königlichen Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 voranging, heißt es in bezug auf die Zielsetzung von dessen Artikel 2:

«An zweiter Stelle soll mit Artikel 2 vermieden werden, daß bestimmte Gesellschaften versuchen würden, durch eine Satzungsänderung in bezug auf den Stichtag ihres Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 1982 eine Befreiung der Investitionsrücklage für zwei Geschäftsjahre (nämlich das Geschäftsjahr, das mit dem Kalenderjahr 1981 zusammenfällt, und das Geschäftsjahr, das am 1. Januar 1982 beginnt und vor dem 31. Dezember 1982 am neuen Abschlußdatum endet), die beide an das Veranlagungsjahr 1982 gebunden wären, zu erhalten.

Um zu vermeiden, daß in diesen Fällen die Steuerbefreiung [...] der Investitionsrücklage für zwei Veranlagungsjahre gewährt wird - was dem Geist des Textes widerspricht -, muß [Artikel 15 des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 so] angepaßt werden, daß jede Änderung, die

ab dem 1. Dezember 1981 in den Satzungsbestimmungen über den Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommen wird, wirkungslos ist für die Anwendung der Bestimmungen bezüglich der Steuerbefreiung der Investitionsrücklage, so wie sie bestand, ehe sie durch den Investitionsabzug ersetzt wurde (Artikel 15 § 4 - neu - des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982). »

B.7. Aus dem Vorstehenden ist ersichtlich, daß die Zielsetzung darin bestand, die durch das Wirtschaftsförderungsgesetz vom 10. Februar 1981 eingeführte Regelung der Befreiung der Investitionsrücklage ab dem Veranlagungsjahr 1983 durch eine Regelung des Investitionsabzugs zu ersetzen.

Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob eine von ihm eingeführte Regelung der Steuerbefreiung beibehalten werden muß oder nicht oder aber durch eine andere Regelung ersetzt werden muß, und dabei festzulegen, für welchen Zeitraum und unter welchen Umständen eine Regelung Anwendung findet und ab wann und in welchen Fällen sie aufgehoben oder ersetzt wird.

Vorkommendenfalls kann er überdies Maßnahmen treffen, um Vorgehensweisen zu vereiteln, mit denen Steuerpflichtige den Vorteil einer Befreiung für einen nicht vom Gesetzgeber vorgesehenen Zeitraum erhalten würden.

Wenn daraus jedoch ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Steuerpflichtigen entsteht, muß der Hof prüfen, ob dieser Unterschied objektiv und vernünftig im Hinblick auf die verfolgte Zielsetzung zu rechtfertigen ist.

B.8. Das Unterscheidungskriterium zwischen Gesellschaften, je nachdem, ob sie ab dem 1. Dezember 1981 ihre Satzungsbestimmungen bezüglich des Stichtages des Jahresabschlusses geändert haben oder nicht, ist objektiv und steht im Zusammenhang mit der Absicht zu vermeiden, daß die Gesellschaften, die diese Änderung vorgenommen haben, weiterhin für den Zeitraum, der durch einen vorverlegten Abschluß des Geschäftsjahres mit dem Veranlagungsjahr 1982 verknüpft würde, Anspruch auf die Befreiung der Investitionsrücklage haben.

Daß keine Befreiung der Investitionsrücklage gewährt wird für ein zweites Geschäftsjahr, das anhand einer Änderung des Abschlußdatums mit einem vorherigen Veranlagungsjahr verknüpft wird, entspricht dem mit der angefochtenen Bestimmung angestrebten Ziel und ist nicht unverhältnismäßig im Vergleich zu diesem Ziel.

B.9. Die Maßnahme scheint jedoch so ausgelegt zu werden, daß sie nicht nur zur Folge hat, daß den betroffenen Gesellschaften für den betreffenden Zeitraum die Befreiung der Investitionsrücklage versagt wird, sondern überdies dazu führt, daß diese Gesellschaften ebenfalls keinen Anspruch auf den Investitionsabzug für diesen gleichen Zeitraum erheben dürfen, obwohl dieser Zeitraum im Prinzip mit dem Veranlagungsjahr 1983 verknüpft ist und das Ziel darin bestand, die neue Regelung ab dem ersten Tag des Jahres oder des Geschäftsjahres, dessen Gewinne für das Veranlagungsjahr 1983 versteuerbar sind, zur Anwendung zu bringen.

In dieser Auslegung geht die Maßnahme über das hinaus, was für die Verwirklichung der vorstehend erwähnten Zielsetzung erforderlich ist.

Hieraus ist zu schlußfolgern, daß die getroffene Maßnahme - die an sich objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist, insofern sie die Gesellschaften, die das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres vorverlegt haben, daran hindert, eine Befreiung der Investitionsrücklage für einen zweiten, mit dem Veranlagungsjahr 1982 verknüpften Zeitraum zu erhalten - aufgrund ihrer Auswirkungen nicht im Verhältnis zur Zielsetzung des Regelwerkes steht und die Gesellschaften diskriminiert, die das Abschlußdatum ihres Geschäftsjahres vorverlegt haben, insofern sie für das betreffende Geschäftsjahr ebenfalls nicht den Investitionsabzug erhalten könnten.

In diesem Maße ist die präjudizielle Frage zu bejahen.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 11 des Gesetzes vom 1. Juli 1983 zur Bestätigung der zur Durchführung von Artikel 2 des Gesetzes vom 2. Februar 1982 zur Gewährung bestimmter Sondervollmachten an den König ergangenen königlichen Erlasse verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er den königlichen Erlaß Nr. 149 vom 30. Dezember 1982 bestätigt, soweit dieser Erlaß Artikel 15 des königlichen Erlasses Nr. 48 vom 22. Juni 1982 um einen Paragraphen 4 ergänzt, der dazu führt, daß für den Zeitraum ab dem 1. Januar 1982 bis vor dem 31. Dezember 1982 den Steuerpflichtigen, die den Stichtag ihres Jahresabschlusses nach dem 1. Dezember 1981 geändert haben, jede steuerlich günstige Investitionsmaßnahme (sowohl Investitionsabzug als auch Investitionsrücklage) versagt wird.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 18. November 1997, durch die vorgenannte Besetzung, in der die Richterin J. Delruelle bei der Urteilsverkündung gemäß Artikel 110 des vorgenannten Gesetzes durch den Richter R. Henneuse vertreten wird.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) L. De Grève