

Geschäftsverzeichnissnr. 2375
Urteil Nr. 52/2003 vom 30. April 2003

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Fragen in bezug auf Artikel 206 § 1 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 4. April 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern L. François, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Snappe und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen

In seinem Urteil vom 21. Februar 2002 in Sachen der Bunge AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 27. Februar 2002 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« 1. Verstieß die Bestimmung von Artikel 206 § 1 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, wie ursprünglich durch Artikel 34 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. Juli 1991 zur Festlegung von Haushaltsbestimmungen in Artikel 114 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 eingefügt und vom Veranlagungsjahr 1998 an durch Artikel 4 Nr. 1 des Gesetzes vom 4. April 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen aufgehoben, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie den Abzug der vorherigen Verluste von der Steuerbemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer zwischen 100 % und 50 % des Gewinns je nach dessen Umfang variieren ließ,

- ohne das Verhältnis zwischen Gewinn und kumulierten Verlusten zu berücksichtigen,

- ohne die Tatsache, daß eine Beschränkung des Abzugs der vorherigen Betriebsverluste im umgekehrten Verhältnis zum Umfang des Gewinns und demzufolge zur Tragkraft durchgeführt werden mußte, zu berücksichtigen,

- und indem die sich in Liquidation befindenden Gesellschaften, wie auch die anderen Gesellschaften, dieser Beschränkung der Abzugsfähigkeit unterworfen wurden?

2. Verstießen die Bestimmungen von Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 4. April 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen in Verbindung mit Artikel 206 § 1 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie für das Veranlagungsjahr 1997 den Abzug der vorherigen Verluste von der Steuerbemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer variieren ließen zwischen einerseits 100 % des Gewinns ausschließlich für Verluste, die im Laufe der mit dem Veranlagungsjahr 1996 verbundenen Geschäftsjahre verbucht wurden, und andererseits 100 % bis 50 % des Gewinns für die im Laufe der mit den Veranlagungsjahren vor dem Veranlagungsjahr 1996 verbundenen Geschäftsjahre verbuchten Verluste? »

(...)

#### IV. *In rechtlicher Bestimmung*

(...)

##### *Die beanstandeten Bestimmungen*

B.1.1. Die präjudiziellen Fragen beziehen sich auf Artikel 206 § 1 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), und zwar in der vor seiner durch Artikel 4 Nr. 1 des Gesetzes vom 4. April 1995 erfolgten Aufhebung geltenden Fassung, sowie auf Artikel 10 dieses letztgenannten Gesetzes, der den Zeitpunkt des Inkrafttretens präzisiert.

B.1.2. Artikel 206 § 1 Absatz 2 des EStGB 1992 ist durch Artikel 34 Nr. 1 des Gesetzes vom 20. Juli 1991 zur Festlegung von Haushaltsbestimmungen eingefügt worden.

Artikel 206 § 1 - von dem nur der zweite Absatz beanstandet wird - bestimmte:

« Art. 206. § 1. Vorherige Betriebsverluste werden nacheinander auf den Gewinn eines jeden der folgenden Besteuerungszeiträume angerechnet.

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. »

B.1.3. Artikel 206 § 1 Absatz 2 ist durch Artikel 4 Nr. 1 des Gesetzes vom 4. April 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen aufgehoben worden. Artikel 10 desselben Gesetzes bestimmt:

« Art. 10. Artikel 4 Nr. 1 tritt ab dem Veranlagungsjahr 1998 in Kraft.

Für das Veranlagungsjahr 1997 wird die in Artikel 206 § 1 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vorgesehene Beschränkung des Abzugs der vorherigen Betriebsverluste nicht auf die Verluste angewandt, die im Laufe der mit dem Veranlagungsjahr 1996 verbundenen Geschäftsjahre verbucht wurden. »

### *Zur Hauptsache*

B.2.1. In den beiden präjudiziellen Fragen wird dem Hof die Frage vorgelegt, ob die obengenannten Bestimmungen in dem nachfolgend angegebenen Umfang mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sind.

B.2.2. 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.

### *In Hinsicht auf die erste präjudizielle Frage*

B.3. Dem Hof wird eine Frage bezüglich der Verfassungsmäßigkeit von Artikel 206 § 1 Absatz 2 des EStGB 1992 vorgelegt, und zwar im Hinblick auf zwei Aspekte.

Einerseits indem dieser Artikel dazu führte, die Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste je nach dem Umfang des Gewinns der Gesellschaften variieren zu lassen - und zwar innerhalb einer Marge von 100 bis 50 % dieses Gewinns -, ohne die Steuerkraft der Gesellschaften zu berücksichtigen.

Andererseits indem die sich in Liquidation befindenden Gesellschaften der gleichen Beschränkung der Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste unterworfen waren wie die Gesellschaften, die sich nicht in dieser Situation befanden.

B.4. Wie aus den Vorarbeiten ersichtlich wird, hatte der Gesetzgeber mit der für die Gesellschaften geltenden Beschränkung der Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste ein Haushaltsziel vor Augen:

« Artikel 34 Nr. 1 ist eine reine Haushaltsmaßnahme. Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Verluste auf 50 % des Gewinns stellt eine Haushaltsmaßnahme dar. Eigentlich wird der Abzug von Verlusten gestaffelt. » (*Parl. Dok.*, Senat, 1990-1991, Nr. 1403/3, S. 16; siehe ebenfalls *Parl. Dok.*, Kammer, 1990-1991, Nr. 1641/10, S. 55)

Indem der Gesetzgeber Kriterien für die Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste berücksichtigt, die dazu führen, daß dem Prozentsatz dieser jährlich abziehbaren Verluste der Umfang des Nettogewinns der Unternehmen zugrunde liegt, entscheidet er sich für ein objektives Unterscheidungskriterium.

Außerdem hat der Gesetzgeber mit der Festlegung, daß die Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste jährlich nicht die Hälfte des Nettogewinns der Gesellschaft bzw. 20 Millionen alte Franken - je nachdem, ob der Gewinn der Gesellschaft über 40 Millionen Franken liegt oder nicht - übersteigen darf, eine Maßnahme ergriffen, die unter Berücksichtigung der sich daraus ergebenden zeitlichen Staffelung des Abzugs hinsichtlich der Haushaltszielsetzung eine sachdienliche Maßnahme darstellt, da während der Vorarbeiten die Auswirkung auf den Haushalt auf einen Betrag von 4,5 Milliarden Franken geschätzt wurde (*Parl. Dok.*, Kammer, 1990-1991, Nr. 1641/10, S. 55).

Es muß aber untersucht werden, ob eine solche Maßnahme nicht unverhältnismäßig ist.

B.6. An erster Stelle muß darauf hingewiesen werden, daß, wie die Regierung während der Vorarbeiten ausdrücklich hervorgehoben hat (*Parl. Dok.*, Senat, 1990-1991, Nr. 1403-3, S. 14), der Gesetzgeber, indem er den Höchstbetrag der jährlich abzugsfähigen vorherigen Verluste auf 20 Millionen Franken festlegt - wenn der Nettogewinn 40 Millionen Franken nicht übersteigt -, für alle Gesellschaften, deren Nettogewinn 20 Millionen Franken oder weniger beträgt, der Abzugsfähigkeitsbeschränkung jede Wirkung entzieht; für viele kleine oder mittelgroße Unternehmen bleiben die vorherigen Verluste somit auch integral abzugsfähig.

Wie ausdrücklich in den in B.4 zitierten Vorarbeiten betont wird, zielt die Maßnahme übrigens nicht darauf ab, den Gesellschaften das Recht zu entziehen, vorherige Verluste abzuziehen, sondern nur darauf, die Abzugsfähigkeit dieser Verluste zeitlich zu staffeln. Der Steuervorteil dieser Abzugsfähigkeit wird somit nicht begrenzt, sondern ggf. - wenn der Nettogewinn 20 Millionen Franken übersteigt - zeitlich gestaffelt.

Entgegensetzt der Behauptung der klagenden Partei vor dem Verweisungsrichter hat schließlich der Gesetzgeber, indem er das zu steuernde Einkommen auf der Grundlage des

Gewinns des Geschäftsjahres festlegt, mit der Möglichkeit allerdings, mindestens die Hälfte der Verluste der vorangegangenen Jahre anzurechnen, die Steuerkraft der Gesellschaft berücksichtigt, wobei er allerdings den Steuervorteil dieses Abzugs eventuell zeitlich staffeln kann.

B.7.1. In der ersten präjudiziellen Frage legt der Verweisungsrichter dem Hof ebenfalls eine Frage über den möglicherweise diskriminierenden Charakter derselben Bestimmung vor, der darin bestehen könne, daß die Beschränkung der Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste unterschiedslos auf die in Liquidation sich befindenden Gesellschaften sowie auf die nicht in Liquidation sich befindenden Gesellschaften anwendbar sei.

B.7.2. In der Annahme, die dem Hof vorgelegte Bestimmung, nämlich Artikel 206 des EStGB 1992, liege dieser identischen Behandlung zugrunde - und nicht Artikel 208 Absatz 1 desselben Gesetzbuches, der zwar ausdrücklich diese identische Behandlung vorsieht, dem Hof aber nicht vorgelegt worden ist -, muß untersucht werden, ob in Liquidation sich befindende Gesellschaften und nicht in Liquidation sich befindende Gesellschaften sich hinsichtlich der in Artikel 206 § 1 Absatz 2 enthaltenen Kriterien, der mit dieser Bestimmung angestrebten Zielsetzung sowie hinsichtlich der Folgen von deren Ausführung in einer derart unterschiedlichen Situation befanden, daß der Gesetzgeber verpflichtet war, bei sonstiger Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes die erste Kategorie anders zu behandeln als die zweite.

An erster Stelle weist der Hof darauf hin, daß die eventuelle Notwendigkeit, die in Liquidation sich befindenden Gesellschaften anders zu behandeln, *per definitionem* nur einen Teil dieser Gesellschaften betrifft; die Gesellschaften mit einem negativen Resultat für das betreffende Steuerjahr werden nämlich sowieso keine Steuern für dieses Geschäftsjahr zahlen müssen, so daß die Frage, ob ihre vorherigen Verluste, vor der Steuerberechnung, integral oder nur teilweise abzugsfähig sind, irrelevant ist.

Abgesehen von diesem Fall - in dem man also von der Situation von in Liquidation sich befindenden Gesellschaften ausgeht, die desungeachtet einen Nettogewinn für das betreffende Geschäftsjahr verbuchen - wird ein solcher Nettogewinn keinesfalls zu einer Beschränkung der Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste führen, wenn er 20 Millionen Franken oder weniger beträgt, da der maximal abzugsfähige Betrag gerade auf 20 Millionen Franken festgelegt

worden ist. Ein solcher Fall kann nicht als ungewöhnlich angesehen werden, wenn es um in Liquidation sich befindende Gesellschaften geht.

Neben den zwei obengenannten Fällen gibt es somit noch den Fall, in dem eine in Liquidation sich befindende Gesellschaft einen Nettogewinn von mehr als 20 Millionen Franken verbuchen würde; die Situation einer solchen Gesellschaft unterscheidet sich - insbesondere hinsichtlich der mit der beanstandeten Bestimmung angestrebten Haushaltszielsetzung - nicht grundlegend von der Situation einer Gesellschaft, die sich nicht in Liquidation befindet und die einen Nettogewinn in Höhe eines vergleichbaren Betrags erwirtschaften würde. Von diesem Standpunkt aus betrachtet wäre es nicht gerechtfertigt, daß die Beschränkung der Abzugsfähigkeit in einem Fall Gültigkeit haben würde und im anderen Fall nicht.

B.7.3. Die erste präjudizielle Frage muß verneinend beantwortet werden.

*In Hinsicht auf die zweite präjudizielle Frage*

B.8. Diese präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 10 Absatz 2 des Gesetzes vom 4. April 1995 und auf Artikel 206 § 1 Absatz 2 des EStGB 1992.

Der Verweisungsrichter legt dem Hof die Frage vor, ob der Umstand, daß die vorherigen, mit dem Jahr 1996 verbundenen Verluste kraft dieser Bestimmungen und bezüglich des Veranlagungsjahres 1997 integral von dem auf das Jahr 1997 sich beziehenden Nettogewinn abgezogen werden können, ungeachtet des Betrags des Nettogewinns, mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist, während für die mit den Jahren vor 1996 verbundenen Verluste die Anwendung von Artikel 206 § 1 Absatz 2 des EStGB 1992 zu einem zum Nettogewinn verhältnismäßigen Abzugsfähigkeitsprozentsatz führt und somit variierbar ist und ggf. weniger als 100 % dieses Gewinns beträgt.

B.9. Aus den Vorarbeiten wird ersichtlich, daß der Gesetzgeber einerseits die der Abzugsfähigkeit vorheriger Verluste auferlegten Beschränkungen abschaffen wollte, um den Unternehmen nicht länger einen Teil ihrer Investitionsmittel zu entziehen, was für die

Wirtschaft und für die Entwicklung großer Investitionsprojekte schädlich war, und daß er andererseits mit der zeitlichen Staffelung des Inkrafttretens dieser Maßnahme deren Auswirkung auf den Haushalt berücksichtigen wollte. So wurde hinsichtlich dieses letzten Punktes folgendes präzisiert:

« Der Minister weist darauf hin, daß eine vollständige Anrechnung aller vorherigen Verluste den Haushalt sehr teuer zu stehen käme. Der Abänderungsantrag der Regierung stellt schon eine Verbesserung bezüglich des ursprünglichen Textes dar. Für die neuen Verluste, die man im Veranlagungsjahr 1996 erleiden wird, wird künftig keine Beschränkung für deren Anrechnung mehr vorgesehen.

Es hat sich die Frage erhoben, wie mit den Verlusten der Jahre vor dem Veranlagungsjahr 1996 umzugehen sei. Die Regierung hat denn auch eine Übergangsphase vorgesehen. Darauf zielt der Abänderungsantrag ab. Die Verluste der Jahre vor dem Geschäftsjahr 1996 können unterschiedslos mit den neuen Verlusten ab dem Veranlagungsjahr 1998 angerechnet werden. » (*Parl. Dok.*, Senat, 1994-1995, Nr. 1304-2, SS. 15-18)

B.10. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers zu bestimmen, welche Zielsetzungen er auf steuerlichem Gebiet anstreben will. Er kann sich gleichzeitig bemühen, die Investitionen zu fördern sowie die daraus sich ergebenden Auswirkungen auf den Haushalt zu begrenzen. Der Hof muß allerdings untersuchen, ob die durch den Gesetzgeber ergriffene Maßnahme hinsichtlich dieser Zielsetzungen objektiv und vernünftig gerechtfertigt werden kann.

B.11. Indem bezüglich des Veranlagungsjahres 1997 unterschieden wird zwischen den Verlusten, die im Laufe der mit dem Veranlagungsjahr 1996 verbundenen Geschäftsjahre verbucht wurden, und den Verlusten, die mit einem diesem Veranlagungsjahr vorhergehenden Jahr verbunden sind, ist im Gesetz vom 4. April 1995 ein objektives Unterscheidungskriterium berücksichtigt worden; die erstgenannten Verluste sind nämlich mit einem Veranlagungsjahr (1996) verbunden, das zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes vom 4. April 1995 - 23. Mai 1995 - nicht definitiv abgeschlossen war, im Gegensatz zu den Verlusten, die mit dem Veranlagungsjahr 1995 und den vorhergehenden Veranlagungsjahren verbunden sind.

Indem der Gesetzgeber hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1997 die Beschränkung der Abzugsfähigkeit der mit dem Veranlagungsjahr 1996 verbundenen Verluste aufhebt, ohne diese Maßnahme auf die mit dem Veranlagungsjahr 1995 oder mit den vorhergehenden

Veranlagungsjahren verbundenen Verluste auszudehnen, hat er eine Maßnahme ergriffen, die hinsichtlich der zweifachen, von ihm angestrebten Zielsetzung sachdienlich ist, nämlich die Aufhebung einer als « anti-ökonomisch » angesehenen Maßnahme nach haushaltsmäßig akzeptablen Modalitäten.

Diese Maßnahme scheint keine unverhältnismäßigen Maßnahmen für die Gesellschaften nach sich zu ziehen, deren gesamte oder teilweise Verluste während der Geschäftsjahre verbucht wurden, die mit dem Veranlagungsjahr 1995 oder mit den diesem Veranlagungsjahr vorhergehenden Jahren verbunden sind. Sie führt nur zu einer praktischen Konsequenz für die Gesellschaften, deren vorherige Verluste (die nicht mit dem Veranlagungsjahr 1996 verbunden sind) sich auf einen 20 Millionen Franken übersteigenden Gesamtbetrag belaufen. Übrigens geht aus den in B.9 zitierten Vorarbeiten hervor, daß die gleichen, dem Jahr 1996 vorhergehenden Verluste, zusätzlich zu der auf sie für das Veranlagungsjahr 1997 anwendbar bleibenden Beschränkung der Abzugsfähigkeit, uneingeschränkt ab dem Veranlagungsjahr 1998 angerechnet werden können.

B.12. Die zweite präjudizielle Frage muß verneinend beantwortet werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 206 § 1 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, in der vor seiner Aufhebung durch Artikel 4 Nr. 1 des Gesetzes vom 4. April 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen geltenden Fassung, sowie Artikel 10 Absatz 2 desselben Gesetzes vom 4. April 1995 verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 30. April 2003.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Melchior