

Geschäftsverzeichnism. 2739 und 2758
Urteil Nr. 129/2004 vom 14. Juli 2004

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung von Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen», erhoben von der «Union professionnelle des entreprises d'assurances belges et étrangères opérant en Belgique» und anderen bzw. von der Mercator Versicherungen AG und von der KBC Versicherungen AG.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 27. und am 30. Juni 2003 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 30. Juni und am 2. Juli 2003 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002, zweite Ausgabe):

- die « Union professionnelle des entreprises d'assurances belges et étrangères opérant en Belgique », mit Sitz in 1000 Brüssel, square de Meeûs 29, die AXA Belgium AG, mit Gesellschaftssitz in 1170 Brüssel, boulevard du Souverain 25, die Generali Belgium AG, mit Gesellschaftssitz in 1050 Brüssel, avenue Louise 149, die « Fortis AG » AG, mit Gesellschaftssitz in 1000 Brüssel, boulevard Emile Jacqmain 53, Die Versicherungen der Fortis Bank AG, mit Gesellschaftssitz in 1000 Brüssel, rue Fossé-aux-Loups 48, die P&V Assurances GenmbH, mit Gesellschaftssitz in 1210 Brüssel, rue Royale 151, die Winterthur-Europé Versicherungen AG, mit Gesellschaftssitz in 1000 Brüssel, avenue des Arts 56, und die Zurich International Belgique AG, mit Gesellschaftssitz in 1000 Brüssel, avenue Lloyd George 7,

- die Mercator Versicherungen AG, mit Gesellschaftssitz in 9000 Gent, Kortrijksesteenweg 302, und die KBC Versicherungen AG, mit Gesellschaftssitz in 3000 Löwen, Waaistraat 6.

Diese unter den Nummern 2739 und 2758 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwidierungsschriftsätze eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 4. Mai 2004

erschienen

. RA D. Lindemans und RA P. Glineur, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien,

. B. Druart und G. Dekelver, Generalaudatoren der Finanzen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter J.-P. Snappe und A. Alen Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden eingehalten.

II. In rechtlicher Beziehung

- A -

A.1. Die klagenden Parteien leiten einen einzigen Klagegrund aus dem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen» ab.

In einem ersten Teil bemerken sie, während für die Gesellschaften, die dem allgemeinen Buchführungsrecht unterlägen, Regeln dieses Buchführungsrechtes bestimmten, was unter «Finanzanlagen» zu verstehen sei, werde ein königlicher Erlaß festlegen, welche Aktien oder Anteile bei den Versicherungsunternehmen, die nicht den Regeln des allgemeinen Buchführungsrechtes unterlägen, «Finanzanlagen» seien. Dieser Behandlungsunterschied zwischen einerseits Unternehmen, die dem allgemeinen Buchführungsrecht unterlägen, und andererseits den Unternehmen im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe h) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) sei nach Auffassung der klagenden Parteien nicht gerechtfertigt.

In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien an, indem der König die Befugnis erhalten habe, durch einen im Ministerrat beratenen Erlaß zu definieren, was unter Aktien oder Anteilen, die «Finanzanlagen» seien, zu verstehen sei, verleihe man ihm die Befugnis, eine Steuerbefreiung einzuführen, was gegen den Verfassungsgrundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuern sowie gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoße.

In einem dritten Teil bemerken die klagenden Parteien, daß der Begriff «Finanzanlagen» in der sektoralen Buchführungsregelung, der die Versicherungsunternehmen und die Rückversicherungsunternehmen, auf die sich der angefochtene Artikel des Gesetzes jedoch nicht beziehe, unterlägen, nicht bekannt sei. Indem der angefochtene Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 es dem König erlaube, festzulegen, welche Aktien oder Anteile nur für die Versicherungsunternehmen als «Finanzanlagen» angesehen werden könnten, führe er einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Unternehmen, die dem allgemeinen Buchführungsrecht unterlägen, und im übrigen den Rückversicherungsunternehmen, die einem spezifischen Recht unterlägen, auf die das angefochtene Gesetz sich jedoch nicht beziehe, und andererseits den Versicherungsunternehmen ein. Nur für die Letzteren würden nämlich die Aktien oder Anteile, deren Erträge in den Vorteil der gesetzlichen Befreiung der endgültig besteuerten Einkünfte gelangten, vom König festgelegt, und somit auf eine Weise, die unterschiedlich sein könne im Vergleich zu dem, was für die Unternehmen gelte, auf die sich Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe h) des EStGB 1992 nicht beziehe.

A.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, der erste Teil des Klagegrunds sei unbegründet. Die Steuerregelung enthalte nämlich keine Definition des Begriffs «Finanzanlagen», verweise aber auf dessen Bedeutung in der Gesetzgebung über die Buchhaltung und den Jahresabschluß der Unternehmen. Der königliche Erlaß vom 30. Januar 2001 habe definiert, was unter «Finanzanlagen» zu verstehen sei. Die Versicherungsunternehmen fielen jedoch nicht in den Anwendungsbereich dieses Erlasses. Für die Versicherungsunternehmen habe man also ein Eingreifen des Königs vorsehen müssen, damit dieser Begriff definiert werde, da der Gesetzgeber alle Gesellschaften habe gleich behandeln wollen und es den Gesellschaften, die einer besonderen Buchführungsregelung unterlägen, habe ermöglichen wollen, die Einkünfte aus Aktien oder Anteilen, die als «Finanzanlagen» angesehen würden, abzuziehen. So werde in beiden Fällen der Begriff «Finanzanlagen» der Beurteilung durch den König überlassen. Die Ungleichheit könne ihren Ursprung nur in den Unterschieden haben, die zwischen den Buchführungssystemen hinsichtlich dieses Begriffs bestünden, und nicht in der angefochtenen Bestimmung.

In bezug auf den zweiten Teil des Klagegrunds hebt der Ministerrat hervor, daß der Gesetzgeber im Gesetz die Kriterien der Befreiung festgelegt und dem König nur die Befugnis überlassen habe, in der besonderen Buchführungsregelung für Versicherungsunternehmen zu bestimmen, welche Aktien oder Anteile als «Finanzanlagen» zu verstehen seien.

Schließlich bemerkt der Ministerrat hinsichtlich des dritten Teils, daß eine Definition des Begriffs habe vorgesehen werden müssen und daß dies dem König obliege, weil die Angelegenheit hochtechnisch sei. Die inhaltlichen Unterschiede des Begriffs «Finanzanlagen» könnten nur in den königlichen Anwendungserlassen und

nicht in der angefochtenen Gesetzesbestimmung enthalten sein. Der Ministerrat bemerkt, diese Ausführungserlasse seien im übrigen von den klagenden Parteien angefochten worden.

A.3. In ihrem Gegenerwiderungsschriftsatz vertreten die klagenden Parteien den Standpunkt, daß die Erwiderung des Ministerrates auf den ersten Teil des Klagegrunds nicht zufriedenstellend sei. Er scheine nämlich der Auffassung zu sein, daß ein Eingreifen des Königs wegen des Fehlens einer vorherigen Definition notwendig gewesen sei. Nach Auffassung der klagenden Parteien sei dieses Eingreifen keineswegs notwendig gewesen, insofern es angesichts des Urteils des Kassationshofes vom 20. Januar 2000 in einer ähnlichen Rechtssache beim Fehlen einer bestimmten Definition gereicht hätte, auf die bestehende Definition für die Gesellschaften, die das allgemeine Buchführungsrecht annähmen, zu verweisen. Mit anderen Worten, die Diskriminierung sei tatsächlich im angefochtenen Artikel des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 enthalten, der eine unterschiedliche Definition des Begriffs « Finanzanlagen » ermögliche.

A.4. In seinem Gegenerwiderungsschriftsatz möchte der Ministerrat bemerken, daß das von den klagenden Parteien zitierte Urteil vom 20. Januar 2000 keineswegs daran hindere, selbst den Begriff « Finanzanlagen » zu definieren. Im übrigen könne man nicht davon ausgehen, daß das Gesetz einen Behandlungsunterschied einführe, da dieser sich nur aus gegebenenfalls unterschiedlichen Definitionen in den königlichen Anwendungserlassen ergeben könne.

Der Ministerrat räumt auch ein, daß der Gesetzgeber es unterlassen habe, im angefochtenen Artikel 9 die Rückversicherungsunternehmen ausdrücklich zu erwähnen. Er ist der Auffassung, daß diese nur eine Unterkategorie der Versicherungsunternehmen seien und daher selbstverständlich den Versicherungsunternehmen gleichzusetzen seien.

- B -

Die angefochtene Bestimmung und die Tragweite der Klagen

B.1. Die Nichtigkeitsklagen sind gegen Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen » gerichtet. Dieser Artikel, der das Einkommensteuergesetzbuch 1992 (EStGB 1992) abändert, lautet wie folgt:

« Artikel 202 § 2 [des] Gesetzbuches, eingefügt durch den königlichen Erlaß vom 20. Dezember 1996, ergänzt durch das Gesetz vom 10. März 1999 und abgeändert durch den königlichen Erlaß vom 20. Juli 2000, wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

' § 2. Die Einkünfte im Sinne von Paragraph 1 Nrn. 1 und 2 sind nur abzugsfähig, insofern:

1. die Gesellschaft, die die Einkünfte bezieht, am Datum ihrer Zuerkennung oder Zahlbarstellung am Kapital der verteilenden Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent oder aber eine Beteiligung mit einem Investitionswert von mindestens 1.200.000 EUR besitzt;

2. diese Einkünfte sich auf Aktien oder Anteile beziehen, die als Finanzanlagen gelten und die während einer ununterbrochenen Dauer von mindestens einem Jahr in vollem Eigentum gehalten werden oder wurden.

Der König legt durch einen im Ministerrat beratenen Erlaß die Aktien oder Anteile fest, die als Finanzanlagen gelten für die Anwendung von Absatz 1 Nr. 2 in bezug auf die Kreditanstalten im Sinne von Artikel 56 § 1, die Versicherungsunternehmen im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe h) und die Börsengesellschaften im Sinne von Artikel 47 des Gesetzes vom 6. April 1995 über die Sekundärmärkte, den Status von Investmentgesellschaften und deren Kontrolle, die Vermittler und Anlageberater.

Für die Anwendung von Absatz 1 Nr. 2 wird davon ausgegangen, daß der Umtausch von Aktien oder Anteilen infolge von Transaktionen im Sinne von Artikel 45 oder aber die Veräußerung oder der Erwerb von Aktien oder Anteilen infolge von steuerneutralen Transaktionen im Sinne von Artikel 46 § 1 Absatz 1 Nr. 2, 211, 214 § 1 und 231 §§ 2 und 3 nicht stattgefunden hat.

Die in Absatz 1 angeführten Bedingungen gelten jedoch nicht für die Einkünfte:

1. der Investmentgesellschaften;
2. die durch Interkommunalen gewährt oder zugeteilt werden, die dem Gesetz vom 22. Dezember 1986 unterliegen;
3. die durch Investmentgesellschaften gewährt oder zugeteilt werden.

Die in Absatz 1 Nr. 1 angeführten Bedingungen gelten jedoch nicht für die Einkünfte:

1. der Kreditanstalten im Sinne von Artikel 56 § 1;
2. der Versicherungsunternehmen im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe h);
3. der Börsengesellschaften im Sinne von Artikel 47 des obengenannten Gesetzes vom 6. April 1995.

Für die Anwendung von Absatz 1 gilt ein Aktien- oder Anteilsdarlehen im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 nicht als Veräußerung. ' »

B.2. Die klagenden Parteien sind alle belgische Versicherungsunternehmen, mit Ausnahme einer Partei, die ein Berufsverband von Versicherungsunternehmen ist; sie fechten ausschließlich Absatz 2 der obengenannten Bestimmung an, insofern sie besagt: « Der König legt durch einen im Ministerrat beratenen Erlaß die Aktien oder Anteile fest, die als Finanzanlagen gelten für die Anwendung von Absatz 1 Nr. 2 in bezug auf die [...] Versicherungsunternehmen im Sinne von Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe h) ». Der Hof beschränkt die Prüfung der Klagen auf diesen Teil des angefochtenen Artikels 9 des obengenannten Gesetzes vom 24. Dezember 2002.

nicht verbesserte Abschrift

In bezug auf den einzigen Klagegrund

B.3. Der einzige Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch Artikel 9 des obengenannten Gesetzes vom 24. Dezember 2002. Nach Auffassung der klagenden Parteien verstoße der angefochtene Artikel gegen den Grundsatz der Gleichheit vor der Steuer sowie den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuern, insofern er dem König gestatte, den Begriff « Finanzanlagen » für die Versicherungsunternehmen zu definieren. Der Gleichheitsgrundsatz werde verletzt, da die anderen Gesellschaften, die dem allgemeinen Buchführungsrecht unterlägen, und die Rückversicherungsunternehmen, die nicht dem allgemeinen Recht unterlägen, für ihre Einkünfte im Zusammenhang mit den als Finanzanlagen geltenden Aktien oder Anteilen das sogenannte System der « endgültig besteuerten Einkünfte » in Anspruch nehmen könnten, ohne daß deren Definition durch einen königlichen Erlaß festgelegt werden müsse, da der Begriff « Finanzanlagen » im allgemeinen Buchführungsrecht definiert sei. Gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuern werde verstoßen, da man dem König, indem man Ihm gestatte, den betreffenden Begriff zu definieren, die Möglichkeit biete, die Versicherungsunternehmen gemäß anderen Kriterien als den für andere Gesellschaften geltenden von der Steuer zu befreien, während nur der Gesetzgeber befugt sei, Steuerbefreiungen festzulegen, zumal der König dabei nach Auffassung der klagenden Parteien das Ausnahmestatut der Versicherungsunternehmen in bezug auf die Bedingungen der Mindestbeteiligung ändern könnte.

B.4.1. Nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 können die belgischen Gesellschaften gemäß Artikel 204 des EStGB 1992 die eingenommenen Dividenden in Höhe von 95 Prozent des Bruttobetrags dieser Dividenden vom steuerbaren Gewinn abziehen. Es handelt sich um das System der « endgültig besteuerten Einkünfte », das zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung angewandt wird. Damit dieses System angewandt werden kann, müssen die Einkünfte aus den Aktien oder Anteilen, die eine Gesellschaft besitzt, gemäß Artikel 202 § 2 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 in der durch den angefochtenen Artikel 9 des obengenannten Gesetzes vom 24. Dezember 2002 abgeänderten Fassung sich auf Aktien oder Anteile beziehen, die als « Finanzanlagen » gelten. In Anwendung von Artikel 2 § 7 des EStGB 1992 hat dieser Begriff die Bedeutung, die ihm durch die Gesetzgebung über die Buchhaltung und den Jahresabschluß der Unternehmen, das heißt das allgemeine Buchführungsrecht, verliehen wird.

B.4.2. Die klagenden Parteien, die Versicherungsunternehmen sind, unterliegen seit 1979 spezifischen Bestimmungen über den Jahresabschluß und seit 1995 spezifischen Bestimmungen über die Buchführung, wie es im königlichen Erlaß vom 17. November 1994 über den Jahresabschluß der Versicherungsunternehmen vorgesehen ist, der nacheinander abgeändert wurde durch die königlichen Erlasse vom 4. August 1996, vom 7. Dezember 1998 und vom 16. Januar 2002. In diesem besonderen Buchführungsrecht ist der Begriff « Finanzanlagen » nicht bekannt.

B.4.3. Gemäß der Begründung wird der in Artikel 202 § 2 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 benutzte Begriff « Finanzanlagen » « durch einen im Ministerrat beratenen königlichen Erlaß festgelegt, insofern diese Einkünfte sich auf Aktien oder Anteile beziehen, die während einer ununterbrochenen Dauer von mindestens einem Jahr von Kreditanstalten, von Versicherungsunternehmen und von Börsengesellschaften in vollem Eigentum gehalten werden oder wurden. Für die anderen Gesellschaften hat der Ausdruck Finanzanlagen die Bedeutung, die ihm durch die Gesetzgebung über die Buchhaltung und den Jahresabschluß der Unternehmen aufgrund von Artikel 2 des EStGB 1992 verliehen wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, SS. 46-47). In bezug auf die Ausnahmen hinsichtlich des Erfordernisses der Mindestbeteiligung am Gesellschaftskapital wird in dieser Begründung hinzugefügt:

« Es werden Anpassungen zu diesen Ausnahmen [von der Voraussetzung der Mindestbeteiligung] vorgenommen, und zwar gleichzeitig mit den Änderungen der Modalitäten zur Festlegung einer Beteiligung im Hinblick auf den Abzug der Dividenden als endgültig besteuerte Einkünfte. »

B.4.4. Ein Abänderungsantrag wurde eingereicht, der darauf abzielte, dem König die Befugnis zu erteilen, den Begriff « Aktien oder Anteile, die als Finanzanlagen gelten » unter anderem auf die Versicherungsunternehmen auszudehnen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2002-2003, DOC 50-1918/005, SS. 5-6). Dieser Abänderungsantrag wurde nicht angenommen. Während der Erörterung im Kammerausschuß bestätigte der Finanzminister jedoch folgendes:

« Die Finanzanlagen können aufgrund von Artikel 9 des Gesetzesentwurfs als endgültig besteuerte Einkünfte abgezogen werden, auch wenn die Aktien oder Anteile von Kreditanstalten und Versicherungsunternehmen gehalten werden, die ein anderes Buchführungssystem anwenden. In den Ausführungserlassen muß gerade festgelegt werden, wie diese Regeln mit einer spezifischen Buchführung angewandt werden. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2002-2003, DOC 50-1918/006, S. 98)

Der Gesetzgeber wollte also, im Gegensatz zu dem, was in der Begründung angeführt ist, keineswegs dem König die Befugnis erteilen, die Ausnahmeregeln in bezug auf das Erfordernis einer Mindestbeteiligung anzupassen.

B.5.1. Aus dem Text der angefochtenen Gesetzesbestimmung und den obengenannten Vorarbeiten wird deutlich, daß der Gesetzgeber alle Gesellschaften gleich behandeln und folglich auch den einem besonderen Buchführungssystem unterliegenden Gesellschaften die Möglichkeit bieten wollte, die Einkünfte aus Aktien oder Anteilen, die im allgemeinen Buchführungsrecht als « Finanzanlagen » gelten, abzuziehen. Da der Begriff « Finanzanlagen » in der Buchführungsregelung der Versicherungsunternehmen nicht ausdrücklich angeführt ist, war der Gesetzgeber nämlich wegen seiner Zielsetzung der Gleichheit zwischen allen Gesellschaften verpflichtet, diesen Begriff genauer festzulegen. Da es nur darum ging, den Begriff « Finanzanlagen » zu definieren, dessen Anwendungsbereich der Gesetzgeber selbst begrenzt, konnte er in einer solch komplizierten Angelegenheit dem König die technische Befugnis zur Bestimmung dieses Begriffs erteilen, ohne gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuern zu verstoßen.

Der angefochtene Artikel 9 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 führt somit an sich zu keinem Behandlungsunterschied zwischen den klagenden Unternehmen und den anderen, dem allgemeinen Buchführungsrecht unterliegenden Gesellschaften. Im Gegensatz zu dem, was in der Begründung angeführt wird, hat der König nicht die Möglichkeit, die für die Versicherungsunternehmen bestehenden Ausnahmeregeln in bezug auf das Erfordernis der Mindestbeteiligung abzuändern.

B.5.2. Was die Rückversicherungsunternehmen betrifft, gibt der Ministerrat in seinem Gegenerwiderungsschriftsatz zu, daß sie in Artikel 9 Absatz 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 ausgelassen wurden. Er ist jedoch der Auffassung, daß diese Unternehmen den Versicherungsunternehmen gleichzusetzen sind, was Artikel 202 § 2 des EStGB 1992 in der durch den angefochtenen Artikel 9 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 abgeänderten Fassung betrifft.

B.6. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klagen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 14. Juli 2004.

Der Kanzler,

P.-Y. Dutilleux

Der Vorsitzende,

M. Melchior

nicht verbesserte Abschrift