

Geschäftsverzeichnissnr. 3108
Urteil Nr. 142/2005 vom 21. September 2005

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 31 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Vorsitzenden A. Arts, dem Richter und stellvertretenden Vorsitzenden P. Martens und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 12. Oktober 2004 in Sachen P. Celis gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 20. Oktober 2004 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 31 Nr. 1 des EStGB 1964 in der für das Steuerjahr 1984 geltenden Fassung, dahingehend ausgelegt, dass eine zinslose und erst in Zukunft einforderbare Schuldforderung, die auf eine vorher ausgeübte Berufstätigkeit zurückzuführen ist, mehr spezifisch infolge des Verkaufs eines Handelsgeschäfts, aufgrund des erzielten oder festgestellten Mehrwerts zu besteuern ist, und zwar ohne Anrecht auf Skonto, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, angesichts der Tatsache, dass die gleiche Forderung, wenn sie eine Handelsgesellschaft innehat, wohl skontofähig ist? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 31 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1964 (EStGB 1964) in der auf das Steuerjahr 1984 anwendbaren Fassung bestimmt:

« Gewinne und Profite im Sinne von Artikel 20 Nr. 4 sind:

1. diejenigen, die aufgrund oder aus Anlass der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen völligen und endgültigen Einstellung seines Betriebs oder der Ausübung eines freien Berufs, eines Amtes, eines Postens oder einer Erwerbstätigkeit erzielt oder festgestellt werden und sich aus Mehrwerten auf materielle oder immaterielle Aktiva, einschließlich Rohstoffen, Erzeugnissen und Waren, die für diesen Betrieb, diesen Beruf oder diese Erwerbstätigkeit verwendet wurden, ergeben;

[...] ».

B.2. Der vorliegende Richter fragt den Hof, ob Artikel 31 Nr. 1 des EStGB 1964 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, indem durch die Anwendung des obengenannten Artikels ein der Steuer der natürlichen Personen unterliegender Steuerpflichtiger bei einer zinslosen und erst in Zukunft einforderbaren Schuldforderung, die auf eine vorher ausgeübte Berufstätigkeit zurückzuführen ist, mehr spezifisch infolge des Verkaufs eines Handelsgeschäfts, aufgrund des erzielten oder festgestellten Mehrwerts besteuert werde, und zwar ohne Anrecht auf

Skonto, während ein der Gesellschaftssteuer unterliegender Steuerpflichtiger bei einer ähnlichen Schuldforderung wohl ein Anrecht auf Skonto habe.

B.3.1. Der Ministerrat macht geltend, dass Steuerpflichtige, die der Gesellschaftssteuer unterliegen, und Steuerpflichtige, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen, keine vergleichbaren Personenkategorien seien, weil Handelsgesellschaften gemäß einem grundverschiedenen Steuersystem besteuert würden.

B.3.2. Wenngleich die Steuer der natürlichen Personen und die Gesellschaftssteuer unterschiedlichen Regeln unterliegen, was insbesondere die Steuersätze, den Steuergegenstand und die abzugsfähigen Kosten betrifft, sind die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen vergleichbar hinsichtlich der Besteuerung der Mehrwerte, die anlässlich der Einstellung einer gewerblichen Tätigkeit festgestellt werden. Der Vergleich betrifft im vorliegenden Fall die steuerliche Regelung, die auf aus diesem Anlass entstandene Schuldforderungen, die nicht verzinst werden und in Zukunft einforderbar sind, Anwendung findet.

B.3.3. Die Einrede wird abgewiesen.

B.4. Laut Artikel 31 Nr. 1 des EStGB 1964 gelten als besteuerbare Gewinne und Profite im Zusammenhang mit einer vorher ausgeübten beruflichen Tätigkeit (Artikel 20 Nr. 4 des EStGB 1964) « diejenigen, die aufgrund oder aus Anlass der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen völligen und endgültigen Einstellung seines Betriebs [...] erzielt oder festgestellt werden ».

Wie im Urteil des Kassationshofes vom 2. Dezember 1999 (*Arr. Cass.*, 1999, Nr. 651) bestätigt wurde, können von diesen besteuerbaren Einstellungsmehrwerten keine Skonti abgezogen werden, während diese Möglichkeit bei Einstellungsmehrwerten, die zu Lasten von Gesellschaften besteuert werden, sehr wohl vorhanden ist (Artikel 21 Nr. 2 des EStGB 1964), so dass anzunehmen ist, dass natürliche Personen, die ihre berufliche Tätigkeit einstellen und übertragen, im Steuerjahr der Übertragung aufgrund des Nennwertes des Einstellungsmehrwertes besteuert werden, während Gesellschaften, die eine berufliche Tätigkeit einstellen und übertragen, im Steuerjahr der Übertragung aufgrund des tatsächlichen Wertes besteuert werden.

B.5.1. Die Absicht des Gesetzgebers bei der durch das Gesetz vom 20. November 1962 erfolgten Einführung der separaten Besteuerung von Einstellungsmehrwerten im Rahmen der Steuer der natürlichen Personen wurde während der Vorarbeiten folgendermaßen präzisiert:

« Muss denn unser System der Besteuerung der Mehrwerte als Ursache des wirtschaftlichen und finanziellen Immobilismus erhalten? Die Perspektive einer massiven Besteuerung zu einem hohen Steuersatz ist nämlich geeignet, die Realisierung bestimmter Aktiva, etwa von Wertpapieren, zu verhindern.

Außerdem ist die zur Zeit geltende Regelung recht kompliziert [...].

[...]

Schließlich zieht die Besteuerung der Mehrwerte, die auf in die Betriebe von natürlichen Personen (die keine Warenhändler sind) investierte unbebaute Eigentümer erzielt werden, meist inakzeptable steuerliche Konsequenzen nach sich [...].

[...]

Es ist vorgesehen, dass die besteuerebaren erzielten Mehrwerte einer invariablen Steuer von 15 Prozent unterliegen, was eine endgültige Regelung dieser Einkünfte darstellt.

[...]

Die verschiedenen Erleichterungen des Systems der Besteuerung der Mehrwerte werden der Staatskasse nicht schaden. Die heutige Regelung steht nämlich eben wegen ihrer Strenge den Realisierungen im Wege » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1961-1962, Nr. 264/1, SS. 22-23).

Der Gesetzgeber wollte mit der besonderen Regelung der Besteuerung der Einstellungsmehrwerte bei der Steuer der natürlichen Personen vornehmlich die inakzeptablen steuerlichen Konsequenzen einer Besteuerung der Mehrwerte gemäß einem progressiven Satz vermeiden, um so dem wirtschaftlichen und finanziellen Immobilismus entgegenzutreten.

B.5.2. Der in der präjudiziellen Frage ins Auge gefasste Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich darauf, ob ein Unternehmer, der seine berufliche Tätigkeit einstellt und überträgt und für diese Übertragung eine zinslose und in Zukunft einforderbare Schuldforderung erhält, eine natürliche Person oder eine Handelsgesellschaft ist.

B.5.3. Für einen der Steuer der natürlichen Personen unterliegenden Steuerpflichtigen wurde der Einstellungsmehrwert im Steuerjahr 1984 grundsätzlich zum ermäßigten Steuersatz von 16,5 Prozent besteuert (Artikel 93 § 1 des EStGB 1964). Für einen der Gesellschaftssteuer

unterliegenden Steuerpflichtigen wurde der Einstellungsmehrwert im Steuerjahr 1984 grundsätzlich zum normalen Steuersatz von 45 Prozent besteuert, insofern keine Teilung des Gesellschaftsvermögens vorlag (Artikel 126 des EStGB). Lag eine Teilung des Gesellschaftsvermögens vor, und zwar infolge einer Auflösung oder aus einem anderen Grund, so unterlag der erzielte Mehrwert einer besonderen Veranlagung auf die Ausschüttung des Liquidationsüberschusses an die Aktionäre bzw. Gesellschafter (Artikel 118 ff. des EStGB 1964).

Daher wurde der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes nur den der Steuer der natürlichen Personen unterliegenden Steuerpflichtigen gewährt, und nicht den der Gesellschaftssteuer unterliegenden Steuerpflichtigen. Den Letztgenannten wurde wohl aber gemäß der Rechtsprechung des Kassationshofes sowie dem Artikel 27*bis* § 2 Buchstabe c) Nr. 2 des königlichen Erlasses vom 8. Oktober 1976 über den Jahresabschluss der Unternehmen die Möglichkeit geboten, wenn der Einstellungsmehrwert gleichzeitig als eine zinslose und in Zukunft einforderbare Schuldforderung galt, einen Skonto zu berücksichtigen, so dass der Mehrwert im Jahre seines Entstehens nur aufgrund des tatsächlichen Wertes und nicht aufgrund des Nennwertes besteuert wurde, während der zur Anwendung gebrachte Skonto in den darauf folgenden Steuerjahren besteuert wurde.

Es ist aufgrund der vorstehenden Erwägungen gerechtfertigt, dass die Regelung des Skontos nicht für natürliche Personen gelten kann, die ihre berufliche Tätigkeit völlig und endgültig eingestellt und übertragen haben, weil diese natürlichen Personen einen ermäßigten Steuersatz genießen, der einmalig und endgültig auf das Jahr, in dem der Einstellungsmehrwert entstanden ist, angewandt wird.

B.5.4. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 31 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches in der für das Steuerjahr 1984 geltenden Fassung, dahingehend ausgelegt, dass eine zinslose und in Zukunft einforderbare Schulforderung, die auf eine vorher ausgeübte Berufstätigkeit zurückzuführen ist, mehr spezifisch infolge des Verkaufs eines Handelsgeschäfts, aufgrund des erzielten oder festgestellten Mehrwerts zu besteuern ist, und zwar ohne Abzug eines Skontos, verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 21. September 2005.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts