

Geschäftsverzeichnisnr. 4878

Urteil Nr. 156/2010
vom 22. Dezember 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 289*bis* § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Brügge.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und R. Henneuse, den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey und P. Nihoul, und dem emeritierten Vorsitzenden M. Melchior gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 15. Februar 2010 in Sachen der « De Zeven Linden » AG gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 23. Februar 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brügge folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und sonstiger Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 23. Dezember 1995) und abgeändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 12. Juni 1999), gegen den in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, indem Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufweisen, deren Aktien oder Anteile, die das Gesellschaftskapital vertreten, jedoch mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften (das heißt keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften) sind, von der Anwendung der Steuergutschrift nach Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 ausgeschlossen sind, während Gesellschaften, die ebenfalls die Merkmale eines KMB aufweisen, deren Aktien oder Anteile aber zu weniger als der Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind, wohl die Steuergutschrift nach Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 genießen können? ».

(...)

III. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die präjudizielle Frage betrifft Artikel 289*bis* § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), eingefügt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 20. Dezember 1995 zur Festlegung steuerrechtlicher, finanzieller und sonstiger Bestimmungen und abgeändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen. In der auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter angewandten Fassung bestimmt Artikel 289*bis* § 2:

« Auf die gemäß Artikel 215 Absatz 2 berechnete Gesellschaftssteuer wird eine Steuergutschrift von 7,5 Prozent angerechnet - mit einem Höchstbetrag von 19.850 EUR - der Plusdifferenz zwischen:

- dem am Ende des Besteuerungszeitraums in bar eingezahlten Kapital
- und dem Höchstbetrag des am Ende irgendeines Besteuerungszeitraums in bar eingezahlten Kapitals, das früher berücksichtigt wurde, um die Bewilligung der Steuergutschrift

zu bestimmen, oder in Ermangelung dem Höchstbetrag des in bar eingezahlten Kapitals am Ende eines der drei vorherigen Besteuerungszeiträume.

Im Falle einer Abtretung beziehungsweise Übertragung durch Aktionäre, Verwalter, Geschäftsführer oder Gesellschafter der Gesellschaft, zu deren Gunsten die Abtretung beziehungsweise Übertragung erfolgt, entweder von Gütern, die vorher zur Ausübung ihrer Berufstätigkeit genutzt wurden, oder von Aktien oder Anteilen, die Teil ihres Vermögens sind, oder von Gütern, die einer Gesellschaft gehörten, deren Aktionäre, Verwalter, Geschäftsführer oder Gesellschafter sie sind oder waren, wird nur der Betrag des in bar eingezahlten Kapitals, der den Preis der Abtretung beziehungsweise Übertragung übersteigt, für die Anwendung von Absatz 1 berücksichtigt.

Vorhergehendes ist ebenfalls auf Abtretungen beziehungsweise Übertragungen anwendbar, die von natürlichen oder juristischen Personen vorgenommen werden, die in eigenem Namen, aber für Rechnung einer vorhergehend erwähnten Person handeln ».

B.1.2. Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 wurde durch Artikel 15 des Gesetzes vom 22. Juni 2005 zur Einführung eines Steuerabzugs für Risikokapital aufgehoben. Diese Aufhebung, die erst ab dem Steuerjahr 2007 in Kraft getreten ist, ist für die vorliegende Rechtssache bedeutungslos.

B.2. Durch Artikel 289*bis* § 2 des EStGB 1992 hat der Gesetzgeber ein neues System der Steuergutschrift eingeführt mit dem Ziel, « die Eigenfinanzierung kleiner und mittlerer Betriebe zu begünstigen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 2) und somit eine Antwort zu geben auf « eine Empfehlung der Europäischen Kommission, in der die Mitgliedstaaten aufgefordert werden, die Erhöhung der Eigenmittel der KMBs zu fördern » (*Parl. Dok.*, Senat, 1995-1996, Nr. 1-187/4, S. 8).

Während der Vorarbeiten wurde erklärt:

« Gewinnrücklagen haben bereits zur Anwendung progressiv herabgesetzter Sätze der Gesellschaftssteuer geführt. Nur die Einbringung von neuem Kapital sollte noch gefördert werden. Dies ist der Zweck der Maßnahme » (*Parl. Dok.*, Senat, 1995-1996, Nr. 1-187/4, S. 8).

« Heutzutage herrscht Einstimmigkeit darüber, dass die kleinen und mittleren Betriebe eine entscheidende Rolle im Rahmen der Wiederbelebung der Wirtschaftstätigkeit und der Beschäftigung spielen können.

Aus diesem Grund ist die Regierung der Auffassung, dass es angebracht ist, die Eigenfinanzierung dieser Unternehmen zu fördern sowohl bei Einzelunternehmen (Handels-, Industrie- oder Landwirtschaftsbetriebe, freie Berufe, ...) als auch bei gewissen Gesellschaften

(Gesellschaften, die Anspruch auf die Anwendung des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer haben) » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 2).

B.3.1. Die durch die fragliche Bestimmung eingeführte Steuergutschrift kann nur jenen Gesellschaften bewilligt werden, deren Gesellschaftssteuer gemäß Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 berechnet wird, das heißt nach dem ermäßigten Satz der Gesellschaftssteuer.

Artikel 215 des EStGB 1992 in der auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter angewandten Fassung bestimmt:

« Der Gesellschaftssteuersatz wird auf 33 Prozent festgelegt.

Beträgt das steuerpflichtige Einkommen nicht mehr als 322.500 EUR, wird die Steuer jedoch wie folgt festgelegt:

1. auf den Teilbetrag von 0 bis 25.000 EUR: 24,25 Prozent,
2. auf den Teilbetrag von 25.000 EUR bis 89.500 EUR: 31 Prozent,
3. auf den Teilbetrag von 89.500 EUR bis 322.500 EUR: 34,5 Prozent.

Absatz 2 ist nicht anwendbar:

1. auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind, die Aktien oder Anteile besitzen, deren Investitionswert mehr als 50 Prozent entweder des neu bewerteten Wertes des eingezahlten Kapitals oder des um die besteuerten Rücklagen und die gebuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals beträgt. Berücksichtigt werden der Wert der Aktien oder Anteile und der Betrag des eingezahlten Kapitals, der Rücklagen und der Mehrwerte an dem Tag, an dem die Gesellschaft, die die Aktien oder Anteile besitzt, den Jahresabschluss aufgestellt hat. Bei der Bestimmung, ob die Grenze von 50 Prozent überschritten ist, werden Aktien oder Anteile nicht berücksichtigt, die mindestens 75 Prozent des eingezahlten Kapitals der Gesellschaft vertreten, die die Aktien oder Anteile ausgegeben hat,

2. auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind, deren Aktien oder Anteile, die das Gesellschaftskapital vertreten, mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind,

3. auf Gesellschaften, deren ausgeschüttete Dividenden 13 Prozent des zu Beginn des Besteuerungszeitraums eingezahlten Kapitals übersteigen,

4. auf Gesellschaften, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums nicht mindestens einem ihrer Unternehmensleiter eine Entlohnung bewilligen, die dem steuerpflichtigen Einkommen der Gesellschaft entspricht oder es übersteigt, wenn diese Entlohnung unter 30.000 EUR liegt,

5. auf Gesellschaften, die Teil einer Gruppe sind, zu der ein im Königlichen Erlass Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Schaffung von Koordinierungszentren erwähntes Koordinierungszentrum gehört,

[...] ».

Nur Gesellschaften, deren steuerbarer Jahresgewinn nicht mehr als 322 500 Euro beträgt und die nicht ausdrücklich aufgrund von Artikel 215 Absatz 3 des EStGB 1992 ausgeschlossen sind, kommen für den ermäßigten Satz der Gesellschaftssteuer in Frage und können daher in den Genuss der Maßnahme der Steuergutschrift gelangen.

B.3.2. Die präjudizielle Frage bezieht sich auf das Anwendungskriterium im Sinne von Artikel 215 Absatz 3 Nr. 2 des EStGB 1992, da es nicht in geeigneter Weise dazu führen könne, die KMBs von den anderen Gesellschaften zu unterscheiden. Somit würden Gesellschaften, die die Merkmale eines KMB aufwiesen, nicht in allen Fällen in den Genuss der Steuergutschrift gelangen, sondern nur dann, wenn es um Gesellschaften geht, deren Aktien oder Anteile, die das Gesellschaftskapital vertreten, zu weniger als der Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind.

B.4.1. Hinsichtlich der in B.2 dargelegten Zielsetzung heißt es in den Vorarbeiten:

« [Der Gesetzgeber hat] mit Wirkung vom Steuerjahr 1997 den Gesellschaften, die Anspruch auf die in Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 angeführten ermäßigten Sätze haben, einen neuen Steuervorteil gewährt, der mit der Erhöhung ihrer Eigenmittel verbunden ist und die Form einer Steuergutschrift von 7,5 %, mit einer Obergrenze von 800.000 Franken, aufweist. Mit der Erhöhung der Eigenmittel ist die Erhöhung des in bar eingezahlten Gesellschaftskapitals am Ende des Besteuerungszeitraums im Verhältnis zum höchsten Betrag, den das in bar eingezahlte Kapital am Ende eines der drei vorangegangenen Steuerzeiträume erreicht hat, gemeint » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/1, S. 2-3).

Diese Steuergutschrift kann mit der Gesellschaftssteuer verrechnet werden. Ein etwaiger Überschuss ist nicht rückzahlbar, kann aber übertragen und mit der Gesellschaftssteuer der drei folgenden Steuerjahre verrechnet werden (Artikel 292*bis* des EStGB 1992 in der auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter anwendbaren Fassung).

B.4.2. Die Begrenzung der Steuergutschrift auf die Gesellschaften, die in den Genuss des ermäßigten Satzes der Gesellschaftssteuer gelangen, wurde durch Haushaltserwägungen gerechtfertigt:

« Der Minister deutet an, dass die geplante Maßnahme ursprünglich auch für mittlere Betriebe einen viel größeren Anreiz zur Verstärkung der Eigenmittel bot. Die Auswirkung auf den Haushalt musste durch die Abschaffung der ermäßigten Sätze der Gesellschaftssteuer ausgeglichen werden.

Da man sich dafür entschieden hatte, diese ermäßigten Sätze beizubehalten, wurde aus offensichtlichen Haushaltsgründen der Anwendungsbereich der Maßnahme begrenzt und die finanzielle Auswirkung ausgeglichen [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1995-1996, Nr. 208/8, S. 27).

B.5. Es ist zwar gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber für die KMBs ein abweichendes System aufgrund seiner Zielsetzung vorsieht, doch der Hof muss prüfen, ob das Kriterium, das er hierzu gewählt hat, einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zur Folge hat. Um mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar zu sein, muss das Kriterium, auf dem der fragliche Behandlungsunterschied beruht, sachdienlich sein hinsichtlich des Gegenstands der betreffenden Maßnahme und des damit angestrebten Ziels.

B.6.1. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Feststellung, ob es sich gegebenenfalls um eine Gesellschaft handelt, deren Aktien oder Anteile zu mindestens der Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind.

B.6.2. Dieses Kriterium ist relevant hinsichtlich des in B.2 beschriebenen Zwecks der Maßnahme. Der Gesetzgeber konnte nämlich davon ausgehen, dass die Gesellschaften, deren Aktien oder Anteile, die das Gesellschaftskapital vertreten, zu mindestens der Hälfte im Besitz anderer, nicht vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassener Gesellschaften sind, Tochter- oder Schwesterunternehmen anderer industrieller oder finanzieller Gesellschaften sind und nicht zu den KMBs gehören, deren Eigenfinanzierung er innerhalb der Grenzen der in B.4.2 erwähnten Haushaltsmittel und unter Berücksichtigung der Feststellung, dass die Möglichkeiten zur Eigenfinanzierung im Allgemeinen für KMBs viel begrenzter sind als für andere Gesellschaften (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 41), begünstigen möchte. Die Zulassung durch den Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen (vorausgesetzt, die Satzung und die Arbeitsweise der Gesellschaften « stimmen mit den

Genossenschaftsgrundsätzen überein », die in Artikel 5 des Gesetzes vom 20. Juli 1955 zur Einführung eines Nationalen Rates für das Genossenschaftswesen vorgesehen sind) und der Umstand, dass andere Gesellschaften nicht die Mehrheit ihres Kapitals besitzen, können Gesellschaften, die nicht als KMBs angesehen werden können, nämlich ausschließen. Diese beiden Bedingungen können darauf hindeuten, dass die Gesellschaften, die sie erfüllen, zu der Kategorie der KMBs gehören, die der Gesetzgeber begünstigen wollte.

B.6.3. Unter Berücksichtigung der Zielsetzung des Gesetzgebers und des Umstandes, dass er Maßnahmen ergreifen kann, um Steuerumgehung, die in der Benutzung der Gesellschaftsform aus rein steuerlichen Gründen bestehen kann, zu bekämpfen, ist es nicht unverhältnismäßig, den Vorteil der Steuergutschrift für Gesellschaften auszuschließen, deren Aktien oder Anteile zu mindestens der Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind. Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber verhindern, dass gewisse Gesellschaften sich aufteilen zu dem ausschließlichen Zweck, in den Genuss der Steuergutschrift zu gelangen.

B.7. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 289*bis* § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern die Steuergutschrift keinen Gesellschaften bewilligt wird, deren Aktien oder Anteile mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind, die keine vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassenen Genossenschaften sind.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 22. Dezember 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt