

| |
|--|
| Geschäftsverzeichnissnr. 5451 |
| Entscheid Nr. 12/2015 vom 5. Februar 2015 |

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 61 bis 69 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (bezüglich des Titels IV von Buch II und der Artikel 167 bis 173 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern in Bezug auf die Steuer auf Inhaberpapiere und ihres Inkrafttretens), erhoben von Isabelle Gielen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 2. Juli 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 4. Juli 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Isabelle Gielen, unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 61 bis 69 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (bezüglich des Titels IV von Buch II und der Artikel 167 bis 173 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern in Bezug auf die Steuer auf Inhaberpapiere und ihres Inkrafttretens), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2011, vierte Ausgabe.

In seinem Zwischenentscheid Nr. 68/2013 vom 16. Mai 2013, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Juli 2013, hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital dahin auszulegen, dass er der Erhebung einer Steuer auf eine gesetzlich vorgeschriebene Umwandlung von Inhaberpapieren in Namenspapiere oder entmaterialisierte Wertpapiere im Wege steht, und - bejahendenfalls - lässt sich eine solche Steuer aufgrund von Artikel 6 der vorerwähnten Richtlinie rechtfertigen? ».

In seinem Urteil vom 9. Oktober 2014 in der Rechtssache C-299/13 hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die Frage geantwortet.

Durch Anordnung vom 29. Oktober 2014 hat der Verfassungsgerichtshof die Verhandlung wiedereröffnet, nachdem die Parteien aufgefordert wurden, in einem spätestens am 12. November 2014 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz, den sie innerhalb derselben Frist den jeweils anderen Parteien in Kopie zukommen lassen, ihre etwaigen Bemerkungen anlässlich des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union zu äußern.

Die klagende Partei hat einen Ergänzungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 27. November 2014 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter E. De Groot und P. Nihoul beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 17. Dezember 2014 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 17. Dezember 2014 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf den Kontext der angefochtenen Bestimmungen

B.1. Mit den angefochtenen Bestimmungen wird eine Steuer auf die Umwandlung von Inhaberpapieren in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere gemäß dem Gesetz vom 14. Dezember 2005 zur Abschaffung der Inhaberpapiere festgelegt. Der Steuersatz wird festgesetzt auf 1 Prozent Umwandlungen, die im Laufe des Jahres 2012 vorgenommen werden, und auf 2 Prozent für Umwandlungen, die im Laufe des Jahres 2013 vorgenommen werden.

B.2.1. Mit dem vorerwähnten Gesetz vom 14. Dezember 2005 bezweckte der Gesetzgeber die schrittweise Abschaffung der Inhaberpapiere.

In den Vorarbeiten zu diesem Gesetz wurde diese Zielsetzung wie folgt erläutert:

« Der Gesetzentwurf ist in erster Linie auf die Modernisierung des belgischen Rechtes über Wertpapiere - hauptsächlich Wertpapiere, die durch Unternehmen ausgegeben werden - ausgerichtet. Da Inhaberpapiere überholt sind und diese Form viele Nachteile aufweist, liegt die Lösung, die darin besteht, sie abzuschaffen, auf der Hand.

Die Anonymität, die - grundsätzlich - die Inhaberpapiere kennzeichnet, sowie die materielle Beschaffenheit dieser Wertpapiere öffnen Tür und Tor für Missbrauch. Aus den Empfehlungen mehrerer internationaler Instanzen geht hervor, dass diese Wertpapiere die Finanzkriminalität und die Finanzierung von Terrorismus begünstigen können.

Die bei der OECD eingerichtete Finanz-Taskforce gegen Geldwäsche (GAFI - *groupe d'action financière sur le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme*) hat mehrfach auf die Gefahr hingewiesen, die sich aus dieser Form von Wertpapieren ergibt, und nachdrücklich befürwortet, dass die Mitgliedstaaten Maßnahmen ergreifen, um deren Verwendung ernsthaft zu begrenzen oder die damit verbundene Anonymität abzuschaffen.

Auch wenn nie nachgewiesen wurde, dass Inhaberpapiere, die durch juristische Instrumente belgischen Rechts ausgegeben wurden, durch terroristische und/oder kriminelle Organisationen benutzt wurden, bleibt das Bemühen, zur Einhaltung der Empfehlungen der GAFI eine Maßnahme zu ergreifen, mit der die internationale Glaubwürdigkeit Belgiens verstärkt wird.

Inhaberpapiere können ebenfalls zu Steuerbetrug führen. Die damit einhergehende Anonymität bietet die Möglichkeit zu gesetzwidrigen Handlungen, um Steuern zu hinterziehen.

Außerdem ist hervorzuheben, dass Inhaberpapiere gewöhnlich eines der Mittel sind, den erbrechtlichen Pflichtteil zu beeinträchtigen und gewisse Kinder auf ungesetzliche Weise zum Nachteil anderer zu begünstigen.

Inhaberpapiere eignen sich wenig für die modernen Anforderungen an Wertpapiere. Neben der Gefahr des Verlustes oder des Diebstahls sind die Erfordernisse hinsichtlich der Aufbewahrung von Inhaberpapieren und der Einlösung von Kupons schwerfällig und teuer. Die materiellen Handlungen, die für die Eigentumsübertragung solcher Wertpapiere erforderlich sind, dürfen ebenfalls nicht vernachlässigt werden, vor allem bei einem umfangreichen Austausch.

Seit 1991 wurde eine gründliche Reform hinsichtlich der Form von Staatsschuldverschreibungen durchgeführt, die sich in einer immer weitergehenden Entmaterialisierung ausdrückt.

Die vorerwähnten Argumente sind ein Plädoyer für eine Reform des belgischen Rechts in Bezug auf Wertpapiere.

[...]

Das erste Ziel der Reform besteht in der schrittweisen Abschaffung der Inhaberpapiere, und folglich der damit verbundenen Anonymität, dies durch deren Umwandlung in entmaterialisierte Wertpapiere oder Namenspapiere.

Im Rahmen des schrittweisen Verschwindens der Inhaberpapiere hat die Regierung einen relativ langen Übergangszeitraum vorgesehen. Dieser Zeitraum läuft bis 2014 für die Wertpapiere, die vor der Veröffentlichung des im Entwurf vorliegenden Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* ausgegeben wurden, so dass die heutigen Berechtigten von Inhaberpapieren nicht übertrieben benachteiligt werden und die betreffenden Emittenten ebenfalls ohne Übereilung die erforderlichen Anpassungen vornehmen können.

Es wird ebenfalls beabsichtigt, den Investoren moderne und attraktive Alternativen zu Inhaberpapieren zu bieten, und zwar durch die Einführung und Modernisierung der entmaterialisierten Wertpapiere, durch die Schaffung eines vereinfachten Systems von entmaterialisierten Wertpapieren, durch die Modernisierung des Systems der Namenspapiere und durch die Annahme verschiedener Maßnahmen zur Vereinfachung ihres Umlaufs » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-1974/003, SS. 3-5).

B.2.2. In großen Zügen sind im Gesetz vom 14. Dezember 2005 in der durch die Gesetze vom 25. April 2007, vom 20. Dezember 2010 und vom 21. Dezember 2013 abgeänderten Fassung ein ab dem 1. Januar 2008 geltendes Verbot zur Ausgabe und zur tatsächlichen Aushändigung neuer Inhaberpapiere (Artikel 3 und 4), eine Umwandlung bestimmter Inhaberpapiere von Rechts wegen in entmaterialisierte Wertpapiere (Artikel 5) und eine Verpflichtung, die anderen Inhaberpapiere spätestens bis zum 31. Dezember 2013 in Namenspapiere oder in entmaterialisierte Wertpapiere umzuwandeln (Artikel 7), vorgesehen.

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.3.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigkeitserklärung der Artikel 61 bis 69 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen.

Aufgrund von Artikel 61 dieses Gesetzes wurde Titel IV von Buch II des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, der durch das Gesetz vom 19. Juni 1959 aufgehoben und durch das Gesetz vom 19. Dezember 2006 unnummeriert wurde, wieder eingeführt mit der Überschrift « Steuern auf die Inhaberpapiere ».

Mit den Artikeln 62 bis 68 dieses Gesetzes werden die Artikel 167 bis 173 in diesen Titel eingefügt.

Durch das Gesetz vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen wurden die somit in das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern eingefügten Artikel 172 und 173 aus technischen Gründen in die Artikel 172/1 beziehungsweise 172/2 unnummeriert.

B.3.2. Die Artikel 167 bis 172/2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das Gesetz vom 28. Dezember 2011 und unnummeriert durch das Gesetz vom 13. Dezember 2012, bestimmen:

« Art. 167. Es wird eine Steuer auf die Umwandlung von Inhaberpapieren in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere gemäß dem Gesetz vom 14. Dezember 2005 zur Abschaffung der Inhaberpapiere festgelegt, mit Ausnahme der Wertpapiere im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Nr. 1 des vorerwähnten Gesetzes vom 14. Dezember 2005, die vor dem 1. Januar 2014 fällig werden ».

« Art. 168. Der Steuersatz wird festgesetzt auf:

- 1 Prozent für die im Laufe des Jahres 2012 durchgeführten Umwandlungen;
- 2 Prozent für die im Laufe des Jahres 2013 durchgeführten Umwandlungen ».

« Art. 169. Die einforderbare Steuer wird berechnet am Datum der Hinterlegung:

a) für Effekten, die in den geregelten Markt oder in ein multilaterales Handelssystem aufgenommen werden, auf den letzten Kurs, der vor dem Datum der Hinterlegung festgesetzt wurde;

b) für Schuldtitel, die nicht zum geregelten Markt zugelassen sind, auf den Nennbetrag des Kapitals der Forderung;

c) für die Anteile von Investmentgesellschaften mit variabler Anzahl Anteile, auf den zuletzt berechneten Inventarwert vor dem Datum der Hinterlegung;

d) in allen anderen Fällen, auf den Buchwert der Wertpapiere ohne Zinsen, zu veranschlagen am Tag der Hinterlegung durch denjenigen, der die Umwandlung bearbeitet hat.

Wenn der Wert der umzuwandelnden Wertpapiere in einer Fremdwährung ausgedrückt ist, wird er in Euro konvertiert auf der Grundlage des Verkaufskurses am Datum der Hinterlegung ».

« Art. 170. Die Steuer wird gezahlt:

1. durch die beruflichen Vermittler, wenn die Inhaberpapiere auf einem Wertpapierkonto eingetragen sind infolge einer Hinterlegung durch den Inhaber;

2. durch die emittierenden Gesellschaften, wenn die Wertpapiere im Hinblick auf eine Umwandlung in Namenspapiere hinterlegt wurden ».

« Art. 171. § 1. Die Steuer ist spätestens am letzten Werktag des Monats nach demjenigen, in dem die Hinterlegung erfolgt, zahlbar.

Die Steuer wird durch Einzahlung oder Überweisung auf das Postscheckkonto des zuständigen Büros gezahlt.

Am Zahlungstag reicht der Steuerschuldner in diesem Büro eine Aufstellung ein, in der die Besteuerungsgrundlage sowie alle zu deren Festsetzung erforderlichen Elemente angeführt sind.

§ 2. Wenn die Steuer nicht innerhalb der in § 1 festgelegten Frist gezahlt wurde, sind von Rechts wegen Zinsen geschuldet ab dem Tag, an dem die Zahlung hätte erfolgen müssen.

Wenn die Aufstellung nicht innerhalb der festgesetzten Frist eingereicht wurde, ist eine Geldbuße von 12,50 Euro je Verzugswoche geschuldet. Jede begonnene Woche wird als vollständige Woche berechnet.

Jede Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit in der in § 1 erwähnten Aufstellung wird mit einer Geldbuße in Höhe des Fünffachen der hinterzogenen Steuer bestraft, ohne dass sie weniger als 250 Euro betragen darf.

§ 3. Die Elemente, die in der in § 1 erwähnten Aufstellung angegeben werden müssen, jedes Dokument, dessen Vorlage für die Kontrolle der Erhebung der Steuer notwendig ist, sowie das zuständige Büro werden durch den König festgelegt ».

« Art. 172/1. Bei Strafe einer Geldbuße von 250 Euro bis 2.500 Euro sind die Vermittler und die emittierenden Gesellschaften verpflichtet, auf jede Aufforderung der Bediensteten der Mehrwertsteuer-, Registrierungs- und Domänenverwaltung hin, die wenigstens den Dienstgrad eines beigeordneten Prüfers besitzen, vor Ort Einsicht in ihre Bücher, Verträge und alle anderen Geschäftspapiere im Zusammenhang mit den Einrichtungen, die Staatspapiere betreffen, zu gewähren ».

« Art. 172/2. Die Steuer wird erstattet:

1. wenn die gezahlte Steuer höher ist als die Besteuerung, die anlässlich der Umwandlung einforderbar war;

2. wenn die Aufhebung, die Änderung oder die Berichtigung der Börsenkurse zur Nichtigerklärung oder Änderung der Besteuerungsgrundlage geführt hat, auf die die Steuer ursprünglich entrichtet wurde.

Der König legt die Weise und die Bedingungen der Erstattung fest.

Anträgen auf Erstattung von weniger als 5 Euro pro Erklärung wird nicht stattgegeben ».

B.3.3. Artikel 69 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 bestimmt:

« Die Artikel 58 bis 60 finden Anwendung auf die Börsentransaktionen, die ab dem 1. Januar 2012 getätigt werden.

Die Artikel 61 bis 68 treten am 1. Januar 2012 in Kraft ».

B.4. In den Vorarbeiten wurden die angefochtenen Bestimmungen wie folgt erläutert:

« Im Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern wird ein Titel IV zur Einführung einer Steuer auf die Umwandlung von Inhaberpapieren in entmaterialisierte Wertpapiere oder Namenspapiere eingefügt.

Das Gesetz vom 14. Dezember 2005 zur Abschaffung der Inhaberpapiere bestimmt, dass im Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2008 und dem 31. Dezember 2013 alle Wertpapiere, die zum 1. Januar 2008 noch nicht von Rechts wegen in entmaterialisierte Wertpapiere umgewandelt wurden, in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere umgewandelt werden müssen.

Da derzeit zahlreiche Gesellschaften die Umwandlung noch nicht durchgeführt haben und zu befürchten ist, dass sie den allerletzten Augenblick abwarten, um sie vorzunehmen, hat der Gesetzgeber Maßnahmen ergriffen, um zu vermeiden, dass Ende 2013 die überwiegende Mehrheit der Gesellschaften zur Umwandlung übergeht.

Hierzu wird eine Steuer eingeführt, die höher wird, je mehr das letzte Datum zur Verwirklichung der Umwandlung erreicht oder überschritten wird.

Die Steuer betrifft die Umwandlung von Inhaberpapieren in entmaterialisierte Wertpapiere oder Namenspapiere durch Eintragung auf ein Wertpapierkonto (Entmaterialisierung) oder Hinterlegung bei dem Emittenten (Umwandlung in Namenspapiere).

Der Steuertatbestand ist die Umwandlung der Effekten. Dies betrifft also die Umwandlungen, die ab dem 1. Januar 2012 stattfinden.

Der Steuersatz ist auf 1 % des Wertes der umzuwandelnden Wertpapiere für Umwandlungen, die im Jahr 2012 durchgeführt werden, festgelegt. Die Steuer beträgt 2 % für die im Jahr 2013 durchgeführten Umwandlungen.

Sie wird erhoben zum Zeitpunkt der Eintragung der Wertpapiere auf ein Wertpapierkonto oder der Hinterlegung beim Emittenten.

Die Steuer wird berechnet auf den Wert der Wertpapiere am Tag ihrer Eintragung auf ein Wertpapierkonto oder ihrer Hinterlegung beim Emittenten im Hinblick auf ihre Umwandlung. Um die Veranschlagung in gewissen der am häufigsten vorkommenden Fälle (börsennotierte Wertpapiere, Anteile von Investmentgesellschaften mit variabler Anzahl Anteile) zu vereinfachen, wird die Besteuerungsgrundlage pauschal festgesetzt. In den anderen Fällen wird die Besteuerungsgrundlage durch den Verkaufswert bestimmt.

Die beruflichen Vermittler oder die Emittenten sind verpflichtet, die Steuer für die Umwandlungen, die durch ihre Vermittlung durchgeführt werden, einzutreiben.

Die Bestimmungen über die Meldepflicht und die Fälle der Rückzahlung sind vergleichbar mit denjenigen, die für die Börsenumsatzsteuer und die Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren gelten » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1952/004, SS. 46-47).

In Bezug auf den Gegenstand der Klage

B.5. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 68/2013 vom 16. Mai 2013 geurteilt hat, ist die Klage unzulässig, insofern sie gegen Artikel 69 Absatz 1 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 gerichtet ist.

Zur Hauptsache

B.6. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß der Artikel 167 und 168 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 62 und 63 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.

Die klagende Partei führt an, dass die angefochtenen Bestimmungen einen nicht zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied einführen zwischen einerseits den Personen, die Namenspapiere oder entmaterialisierte Wertpapiere gezeichnet hätten und den Vorteil des Verbotes zur Erhebung indirekter Steuern auf die Ansammlung von Kapital im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG genießen würden, und andererseits den Personen, die Inhaberpapiere gezeichnet hätten, die nicht den Vorteil des vorerwähnten Verbots genießen würden. Sie ist außerdem der Auffassung, dass die angefochtenen Bestimmungen einen zweiten, nicht zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied einführen, und zwar zwischen einerseits den

Personen, die ihre Inhaberpapiere vor dem 1. Januar 2012 umgewandelt hätten und die den Vorteil des vorerwähnten Verbots genießen würden, und andererseits den Personen, die ihre Inhaberpapiere nicht vor diesem Datum umgewandelt hätten, die nicht den Vorteil dieses Verbots genießen würden.

B.7. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; der verfassungsmäßige Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gilt angesichts aller Rechte und aller Freiheiten, einschließlich derjenigen, die sich aus internationalen Verträgen ergeben, welche für Belgien verbindlich sind.

Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.8.1. Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital bestimmt:

« Die Mitgliedstaaten erheben keine indirekte Steuer irgendwelcher Art

a) auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten;

b) auf Anleihen einschließlich Renten, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden, ungeachtet der Person des Emittenten, auf alle damit zusammenhängenden Formalitäten sowie auf die Ausfertigung, Ausgabe oder Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit diesen Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren ».

B.8.2. Das in Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG erwähnte Verbot ist gewissermaßen zu differenzieren, denn Artikel 6 derselben Richtlinie bestimmt:

« (1) Unbeschadet von Artikel 5 dürfen die Mitgliedstaaten folgende Abgaben und Steuern erheben:

a) pauschal oder nicht pauschal erhobene Steuern auf die Übertragung von Wertpapieren;

b) Besitzwechselsteuern, einschließlich der Katastersteuern, auf die Einbringung von in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Liegenschaften oder 'fonds de commerce' in eine Kapitalgesellschaft;

c) Besitzwechselsteuern auf Einlagen jeder Art in eine Kapitalgesellschaft, sofern die Übertragung dieser Einlagen durch andere Werte als Gesellschaftsanteile abgegolten wird;

d) Abgaben auf die Bestellung, Eintragung oder Löschung von Hypotheken, Grundschulden und Rentenschulden;

e) Abgaben mit Gebührencharakter;

f) die Mehrwertsteuer.

(2) Bei den in Absatz 1 Buchstaben b bis e genannten Steuern und sonstigen Abgaben darf es keinen Unterschied machen, ob der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung oder der Sitz der Kapitalgesellschaft im Hoheitsgebiet des die Steuer erhebenden Mitgliedstaats liegt oder nicht. Diese Steuern und sonstigen Abgaben dürfen auch nicht höher sein als diejenigen, die in dem erhebenden Mitgliedstaat für gleichartige Vorgänge erhoben werden ».

B.9. In seinem Entscheid Nr. 68/2013 vom 16. Mai 2013 hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital dahin auszulegen, dass er der Erhebung einer Steuer auf eine gesetzlich vorgeschriebene Umwandlung von Inhaberpapieren in Namenspapiere oder entmaterialisierte Wertpapiere im Wege steht, und - bejahendenfalls - lässt sich eine solche Steuer aufgrund von Artikel 6 der vorerwähnten Richtlinie rechtfertigen? ».

B.10. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat in seinem Urteil vom 9. Oktober 2014 in der Rechtssache C-299/13 erkannt:

« 20. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 69/335, die zum 1. Januar 2009 durch die Richtlinie 2008/7 ersetzt wurde, laut ihren Erwägungsgründen den freien Kapitalverkehr fördern soll, der als für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt wesentlich angesehen wird. Die Verfolgung dieses Ziels setzt hinsichtlich der Steuern auf die Ansammlung von Kapital voraus, dass die in den Mitgliedstaaten bisher geltenden indirekten Steuern aufgehoben und durch eine innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Höhe erhobene Steuer ersetzt werden (vgl. Urteil *HSBC Holdings und Vidacos Nominees*, C-569/07, EU:C:2009:594, Rn. 28).

21. In diesem Zusammenhang verbietet Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 jede Form von indirekten Steuern auf insbesondere Kapitalzuführungen. Ferner dürfen die Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 2 Buchst. a und b dieser Richtlinie keine indirekte Steuer irgendwelcher Art erheben zum einen auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten, und zum anderen insbesondere auf Anleihen einschließlich Renten, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden, ungeachtet der Person des Emittenten, und alle damit zusammenhängenden Formalitäten.

22. Zu Art. 11 Buchst. b der Richtlinie 69/335, dessen Wortlaut in Art. 5 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 übernommen worden ist, hat der Gerichtshof im Urteil *FECSA und ACESA*

(EU:C:1998:508, Rn. 18) ausgeführt, dass diese Bestimmung die Rückzahlung einer Obligationsanleihe zwar nicht ausdrücklich erwähnt, dass das Verbot einer Besteuerung bei der Ausgabe einer Obligationsanleihe bei gleichzeitiger Zulassung der Besteuerung bei der Rückzahlung einer solchen Anleihe jedoch zur Folge hätte, dass entgegen dem von der Richtlinie angestrebten Zweck die Anleihe als einheitliches Geschäft zur Ansammlung von Kapital besteuert würde.

23. Ferner hat der Gerichtshof im Urteil *Kommission/Belgien* (EU:C:2004:450, Rn. 32) ausgeführt, dass Art. 11 Buchst. a der Richtlinie 69/335, der denselben Wortlaut hat wie Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7, den Ersterwerb von Aktien oder die Lieferung von Inhaberpapieren zwar nicht ausdrücklich erwähnt, dass die Erlaubnis zur Erhebung einer Steuer auf den Ersterwerb eines neu emittierten Wertpapiers oder einer Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren, mit der die physische Aushändigung solcher Wertpapiere, die im Rahmen ihrer Emission stattfindet, belastet wird, in Wirklichkeit aber auf die Besteuerung der Emission dieses Wertpapiers selbst als Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital hinauslaufen würde.

24. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 11 der Richtlinie 69/335, insbesondere aus den Urteilen *FECSA und ACESA* (EU:C:1998:508) sowie *Kommission/Belgien* (EU:C:2004:450), ergibt sich somit, dass das Verbot der Besteuerung von Kapitalansammlungsvorgängen gemäß den Zielen der Richtlinie auch für Vorgänge gilt, deren Besteuerung nicht ausdrücklich verboten ist, sofern diese darauf hinausläufe, dass ein Umsatz als Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital besteuert würde. Diese Auslegung lässt sich auf Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7, der denselben Wortlaut hat wie Art. 11 der Richtlinie 69/335, übertragen.

25. Im vorliegenden Fall trifft es zwar zu, dass Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7, wie die belgische Regierung vorträgt, nicht ausdrücklich die Umwandlung von Aktien erwähnt; die durch das Gesetz vom 14. Dezember 2005 zur Abschaffung der Inhaberpapiere vorgeschriebene Umwandlung von Inhaberk Aktien in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere fällt jedoch unter die Ausgabe von Aktien im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7.

26. Daher läuft Art. 167 des Gesetzbooks, mit dem eine Steuer auf diese Umwandlung eingeführt wurde, in Wirklichkeit auf die Besteuerung der Ausgabe dieses Wertpapiers selbst als Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital hinaus und beeinträchtigt damit die praktische Wirksamkeit von Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie (vgl. in diesem Sinne Urteile *FECSA und ACESA*, EU:C:1998:508, Rn. 18 und 19, sowie *Kommission/Belgien*, EU:C:2004:450, Rn. 32 und 33).

27. Demnach ist Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7 dahin auszulegen, dass das Verbot, auf die Ausgabe von Aktien eine indirekte Steuer irgendwelcher Art zu erheben, einer Steuer auf die Umwandlung bereits ausgegebener Inhaberpapiere in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht.

28. Was die Frage betrifft, ob eine solche Steuer mit Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7, wonach die Mitgliedstaaten eine Steuer auf die Übertragung von Wertpapieren erheben dürfen, gerechtfertigt werden kann, so hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Art. 12 der Richtlinie 69/335, der im Wesentlichen denselben Wortlaut wie Art. 6 der Richtlinie 2008/7 hatte, eine Ausnahme von dem grundsätzlichen Verbot von Abgaben mit denselben Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer darstellt (Urteil *Grillo Star Fallimento*, C-443/09, EU:C:2012:213, Rn. 28).

29. Diese Bestimmung, die als Ausnahme zur Regel der Nichtbesteuerung eng auszulegen ist, kann bei einer Steuer auf die Umwandlung von Inhaberaktien wie der im Ausgangsverfahren fraglichen keine Anwendung finden.

30. Bei dieser Umwandlung werden nämlich Inhaberaktien in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere umgewandelt, ohne dass ein Recht von einem ersten Inhaber auf einen zweiten Inhaber übertragen würde.

31. Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 der Erhebung einer Steuer auf die Umwandlung von Inhaberpapieren in Namenspapiere oder entmaterialisierte Wertpapiere wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht. Eine solche Steuer kann nicht nach Art. 6 dieser Richtlinie gerechtfertigt werden ».

B.11. Daraus ergibt sich, dass Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG der in den angefochtenen Bestimmungen erwähnten Steuer entgegensteht und dass diese Steuer aufgrund von Artikel 6 dieser Richtlinie nicht gerechtfertigt werden kann.

B.12. Die von der klagenden Partei angeführten Behandlungsunterschiede sind in Anbetracht der vorerwähnten Bestimmungen der Richtlinie 2008/7/EG, so wie sie vom Gerichtshof der Europäischen Union in dem zitierten Urteil ausgelegt wurden, nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.13. Der erste Klagegrund ist begründet.

B.14. Die Artikel 62 und 63 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, die die Artikel 167 und 168 in das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern einfügen, sind für nichtig zu erklären.

B.15. Die übrigen mit der Klage angefochtenen Bestimmungen betreffen Modalitäten der Steuer auf die Umwandlung von Inhaberpapieren in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere und sind somit untrennbar mit den Artikeln 62 und 63 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 verbunden.

Aus diesem Grund sind die Artikel 61, 64, 65, 66, 67, 68 und 69 Absatz 2 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen ebenfalls für nichtig zu erklären.

B.16. Da die Prüfung des zweiten und des dritten Klagegrunds nicht zu einer weiterreichenden Nichtigerklärung führen könnte, brauchen diese Klagegründe nicht geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erklärt die Artikel 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 und 69 Absatz 2 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen für nichtig.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 5. Februar 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

A. Alen