



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 4/2025
vom 16. Januar 2025
Geschäftsverzeichnismr. 8154
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 269 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Thierry Giet, Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 11. Januar 2024, dessen Ausfertigung am 26. Januar 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Führt Artikel 269 § 2 des EStGB 1992, eingeführt durch das Gesetz vom 28. Juni 2013, dadurch, dass er zwischen voll eingezahlten Geldeinlagen einerseits und Sacheinlagen andererseits unterscheidet, eine Diskriminierung herbei und verstößt er gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, da nur die Inhaber von Aktien einer Gesellschaft, deren gezeichnetes Kapital völlig durch Geldeinlagen finanziert und eingezahlt wurde, den Vorteil des ermäßigten Satzes von 15 % auf die nach dem 1. Juli 2013 zuerkannten Dividenden genießen und die Inhaber von Aktien einer Gesellschaft, deren gezeichnetes Kapital durch die Einbringung der Forderung in Kontokorrent finanziert und eingezahlt wurde, von dieser neuen Regelung ausgeschlossen wären und nicht den Vorteil dieses ermäßigten Satzes genießen würden, während es kein Risiko des Missbrauchs gibt, weil das Kontokorrent nicht künstlich aufgebläht oder überbewertet werden kann, und während derselbe Unternehmensleiter in dem Fall, dass er die Verrichtung aufgeteilt hätte, indem er sich das Kontokorrent der Gesellschaft

hätte zurückzahlen lassen, um anschließend die somit erhaltenen Liquiditäten einzubringen, den Vorteil des ermäßigten Satzes des Mobiliensteuervorabzugs hätte genießen können? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 269 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), eingefügt durch Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 und abgeändert durch Artikel 62 des Gesetzes vom 17. März 2019 « zur Anpassung bestimmter föderaler steuerrechtlicher Bestimmungen an das neue Gesetzbuch der Gesellschaften und Vereinigungen », der lautet:

« In Abweichung von § 1 Nr. 1 wird der Steuersatz des Mobiliensteuervorabzugs für Dividenden mit Ausnahme der in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2^{ter} und 3 erwähnten Dividenden verringert, sofern:

1. die Gesellschaft, die diese Dividenden ausschüttet, eine Gesellschaft ist, die aufgrund der in Artikel 1:24 §§ 1 bis 6 des Gesetzbuches der Gesellschaften und Vereinigungen erwähnten Kriterien für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Kapitaleinlage erfolgt, als kleine Gesellschaft gilt,

2. diese Dividenden aus neuen Namensaktien oder -anteilen hervorgehen,

3. diese Aktien oder Anteile durch neue Geldeinlagen erworben werden,

4. diese Geldeinlagen nicht aus der Ausschüttung von besteuerten Rücklagen stammen, die gemäß Artikel 537 Absatz 1 einem verringerten Mobiliensteuervorabzug wie in demselben Absatz erwähnt unterliegen,

5. diese Einlagen ab dem 1. Juli 2013 getätigt werden,

6. der Steuerpflichtige seit der Kapitaleinlage ununterbrochen das Volleigentum an diesen Namensaktien oder -anteilen besitzt,

7. diese Dividenden bei der Gewinnausschüttung des zweiten oder späterer Geschäftsjahre nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden.

Der Mobiliensteuervorabzug beträgt:

1. 20 Prozent für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden,

2. 15 Prozent für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des dritten und späterer Geschäftsjahre nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden.

[...]

Beträge, die in Bezug auf die Erhöhung des Gesellschaftskapitals gezeichnet werden, müssen vollständig eingezahlt sein; bei dieser Gelegenheit dürfen keine Vorzugsaktien oder -anteile ausgegeben werden ».

B.1.2. In Artikel 269 des EStGB 1992 sind die Steuersätze des Mobilitätssteuervorabzugs festgelegt. Für Dividenden gilt grundsätzlich ein Satz von 30 Prozent (Artikel 269 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992). Durch das Programmgesetz vom 28. Juni 2013 hat der Gesetzgeber für Dividenden, die bestimmte Bedingungen erfüllen, abweichende Sätze von 20 Prozent und 15 Prozent vorgesehen (Artikel 269 § 2 des EStGB 1992).

B.1.3. Die verringerten Sätze des Mobilitätssteuervorabzugs gelten nur, wenn die Dividenden durch eine Gesellschaft ausgeschüttet werden, « die aufgrund der in Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Kriterien für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Kapitaleinlage erfolgt, als kleine Gesellschaft gilt ». Ursprünglich wollte der Gesetzgeber, dass diese Sätze nur für Dividenden gelten, die durch kleine und mittlere Betriebe ausgeschüttet werden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 5).

Außerdem müssen die Dividenden aus neuen Namensaktien oder -anteilen hervorgehen (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992), müssen diese Aktien oder Anteile durch neue Geldeinlagen erworben werden (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992), müssen diese Einlagen ab dem 1. Juli 2013 getätigt werden (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992) und müssen die gezeichneten Beträge vor der Ausschüttung der Dividenden vollständig eingezahlt sein (Artikel 269 § 2 letzter Absatz des EStGB 1992).

Darüber hinaus geht aus den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 28. Juni 2013 hervor, dass die berücksichtigten Einlagen sowohl diejenigen sind, die im Rahmen einer Kapitalerhöhung vorgenommen werden, als auch diejenigen, die im Rahmen der Gründung der betreffenden Gesellschaft getätigt werden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 5).

B.1.4. Der Gesetzgeber hat die Verringerung des Steuersatzes des Mobiliensteuervorabzugs mit einer Wartezeit versehen, sodass der Steuersatz von 20 % nur « für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden » Anwendung findet (Artikel 269 § 2 Absatz 2 Nr. 1 des EStGB 1992), und sich der Steuersatz von 15 % nur auf « Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des dritten und späterer Geschäftsjahre nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden » bezieht (Artikel 269 § 2 Absatz 2 Nr. 2 des EStGB 1992). Diese Wartezeiten laufen erst ab dem Datum der eigentlichen Einlage und nicht ab dem Datum der tatsächlichen Einzahlung des gezeichneten Betrags (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/003, SS. 33 und 122).

B.2.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 13 der Verfassung, insofern « nur die Inhaber von Aktien einer Gesellschaft, deren gezeichnetes Kapital völlig durch Geldeinlagen finanziert und eingezahlt wurde, den Vorteil des ermäßigten Satzes von 15 % auf die nach dem 1. Juli 2013 zuerkannten Dividenden genießen und die Inhaber von Aktien einer Gesellschaft, deren gezeichnetes Kapital durch die Einbringung der Forderung in Kontokorrent finanziert und eingezahlt wurde, von dieser neuen Regelung ausgeschlossen wären und nicht den Vorteil dieses ermäßigten Satzes genießen würden, während es kein Risiko des Missbrauchs gibt, weil das Kontokorrent nicht künstlich aufgebläht oder überbewertet werden kann, und während derselbe Unternehmensleiter in dem Fall, dass er die Verrichtung aufgeteilt hätte, indem er sich das Kontokorrent der Gesellschaft hätte zurückzahlen lassen, um anschließend die somit erhaltenen Liquiditäten einzubringen, den Vorteil des ermäßigten Satzes des Mobiliensteuervorabzugs hätte genießen können ».

B.2.2. Aus dem Wortlaut der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass der Gerichtshof nur zu der in Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 erwähnten Bedingung befragt wird, wonach die verringerten Steuersätze des Mobiliensteuervorabzugs nur gelten, wenn die Dividenden aus Aktien oder Anteilen hervorgehen, die durch neue Geldeinlagen erworben werden, was Sacheinlagen ausschließt.

B.3.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

Der Grundsatz der Gleichheit in Steuerangelegenheiten verbietet es dem Gesetzgeber nicht, gewissen Steuerpflichtigen einen Steuervorteil zu gewähren, sofern der somit eingeführte Behandlungsunterschied vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.3.2. Es obliegt dem Gesetzgeber, den Steuersatz festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der wirtschaftlich-sozialen Politik. Sie sorgen nicht nur für einen wesentlichen Teil der Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen sollen, sondern sie erlauben es dem Gesetzgeber auch, lenkend und korrigierend aufzutreten und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die bei dem Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, gehören zur Zuständigkeit des Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf solche politischen Entscheidungen sowie die ihr zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig wären.

Der Steuergesetzgeber kann darüber hinaus nicht die Besonderheiten jedes Einzelfalls berücksichtigen. Er darf die entsprechende Vielfalt annäherungsweise und vereinfachend wiedergeben.

B.4. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf den Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Inhabern von Aktien einer Gesellschaft, deren Kapital vollständig durch Geldeinlagen finanziert und eingezahlt wurde, und andererseits den Inhabern von Aktien einer Gesellschaft, deren gezeichnetes Kapital durch die Einbringung der Forderung in Kontokorrent finanziert und eingezahlt wurde, insofern Letztere nicht die verringerten Sätze des Mobiliensteuervorabzugs für die Dividenden, die sie beziehen, erhalten können.

B.5. Dieser Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, genauer gesagt auf der Art der betreffenden Einlage, je nachdem, ob sie in Form von Geld- oder Sacheinlagen erfolgt, was bei Forderungen in Kontokorrent der Fall ist.

B.6.1. Zu dem in Artikel 269 § 2 des EStGB 1992 vorgesehenen System heißt es in den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 28. Juni 2013:

« Par le point 2° du présent article, le Conseil des ministres souhaite encourager, dans le cadre du plan de relance de l'économie et plus particulièrement des PME, la souscription aux augmentations du capital social des PME en accordant une réduction du précompte mobilier (et du taux de l'impôt des personnes physiques) sur les dividendes distribués aux détenteurs des actions ou parts nouvelles créées dans le cadre de ces augmentations de capital sous réserve du respect de plusieurs conditions.

[...]

Dans le but d'amener de nouveaux capitaux dans ces sociétés, ce sont les seuls apports en numéraire qui sont visés » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 5).

B.6.2. Als Antwort auf eine parlamentarische Frage hat der Finanzminister zum Ausschluss von Sacheinlagen aus der Regelung des Artikels 269 § 2 des EStGB 1992 auch erläutert:

« La mesure à laquelle vous faites référence sert à attirer de nouveaux capitaux pour les PME. À cet égard, seul un apport en numéraire est envisagé. La conversion d'une créance ne signifie pas que de l'argent frais est mis à disposition de la société. Les augmentations de capitaux qui résultent de la conversion de créances ne peuvent donc pas bénéficier de cette règle » (*Ausf. Ber.*, Kammer, 29. April 2015, CRIV 54 COM 150, S. 15).

B.6.3. Zudem macht der Ministerrat geltend, dass der Gesetzgeber mit der Bedingung der Geldeinlage zum einen neues Kapital anziehen und zum anderen Missbrauch verhindern wollte.

B.6.4. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit der fraglichen Maßnahme Erhöhungen des Gesellschaftskapitals von bestehenden KMBs und die Gründung neuer KMBs fördern wollte, und dies « im Rahmen des Plans zur Belebung der Wirtschaft, und insbesondere der KMBs ». In diesem Zusammenhang wollte er die Einbringung von « frischem Geld » in die betreffende Gesellschaft fördern und somit Sacheinlagen ausschließen.

B.6.5. Die durch den Gesetzgeber angestrebten Zielsetzungen hängen im vorliegenden Fall folglich mit der Lenkung und der Korrektur der Sozial- und Wirtschaftspolitik zusammen, das heißt Zielsetzungen, die er, wie in B.3.2 erwähnt, anstreben darf, wenn er Steuermaßnahmen ergreift.

B.7.1. In seinem Entscheid Nr. 134/2014 vom 25. September 2014 (ECLI:BE:GHCC:2014:ARR.134) hat der Gerichtshof entschieden, dass der in B.4 erwähnte Behandlungsunterschied im Hinblick auf die vorerwähnten Ziele vernünftig gerechtfertigt ist:

« Wie in B.7 in Erinnerung gerufen wurde, darf der Gesetzgeber bei der Ergreifung von Steuermaßnahmen Zielsetzungen anstreben, die einen Zusammenhang zur Lenkung und Korrektur der Sozial- und Wirtschaftspolitik aufweisen. Aus dem allgemeinen Kontext der angefochtenen Maßnahme kann abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber zur Unterstützung des Wirtschaftswachstums den Sparern einen Anreiz bieten wollte, ihr gespartes Geld für Investitionen in kleine und mittlere Betriebe zu verwenden. Der bemängelte Behandlungsunterschied entbehrt somit nicht einer vernünftigen Rechtfertigung. Im Übrigen darf der Gesetzgeber bei der Festlegung der Modalitäten einer Steuermaßnahme die Bedingungen wählen, die am wenigsten zu Missbräuchen Anlass geben können. Im vorliegenden Fall kann vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass Sacheinlagen hinsichtlich der Zielsetzungen des Gesetzgebers in Bezug auf die Stärkung des Gesellschaftskapitals von kleinen und mittleren Betrieben eher Anlass zu Missbräuchen geben können als Geldeinlagen, unter anderem wegen möglicher Überbewertungen von Sacheinlagen. Der Umstand, dass bereits eine allgemeine Bestimmung zur Bekämpfung von Missbrauch besteht (Artikel 344 § 1 des EStGB 1992), hindert den Gesetzgeber außerdem nicht daran, bei der Annahme einer bestimmten Steuermaßnahme spezifische Bedingungen vorzusehen, die dazu dienen, spezifische Missbräuche zu verhindern » (B.18).

B.7.2. Der Umstand, dass in der Rechtssache, die der Vorlageentscheidung zugrunde liegt, die Sacheinlage in der Einbringung einer Forderung in Kontokorrent besteht, kann nicht zu einer anderen Schlussfolgerung führen, da eine solche Einlage ebenfalls einen Missbrauch zur Folge haben kann, zum Beispiel durch eine Manipulation der Buchungen. Umgekehrt ist das Risiko eines Missbrauchs bei Geldeinlagen begrenzt.

B.7.3. Wie in der Vorabentscheidungsfrage erwähnt, trifft es zwar zu, dass die Inhaber von Aktien der vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan klagenden Gesellschaft theoretisch in den Genuss der in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Verringerung hätten kommen können, indem sie die Transaktion – vorbehaltlich des in Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 erwähnten Steuermissbrauchs 1992 (siehe *Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 8) – « aufgespalten » hätten, aber es bleibt festzuhalten, dass diese Möglichkeit nicht genutzt wurde und davon auszugehen ist, dass ein Inhaber von Aktien einer Gesellschaft, der sich unter denselben Umständen wie der Inhaber von Aktien der fraglichen Gesellschaft mit beschränkter Haftung für die Einbringung einer Forderung in Kontokorrent entscheidet, die Vor- und Nachteile abgewogen hat.

B.8. Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 ist vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 und abgeändert durch Artikel 62 des Gesetzes vom 17. März 2019 «zur Anpassung bestimmter föderaler steuerrechtlicher Bestimmungen an das neue Gesetzbuch der Gesellschaften und Vereinigungen», verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Januar 2025.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul