

Geschäftsverzeichnismrn. 2721 und 2740
Urteil Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004

## URTEIL

---

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 5 und 32 § 1 Absatz 1 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 Kris Vanstappen GmbH in Liquidation sowie von K. Vanstappen und von der W. Cools GmbH sowie von W. Cools.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, 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 Klagen und Verfahren*

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 16. und am 27. Juni 2003 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 17. und am 30. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 5 und 32 § 1 Absatz 1 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 Kris Vanstappen GmbH in Liquidation, mit Sitz in 1981 Hofstade, Weerstandersstraat 18, und K. Vanstappen, ebenda wohnhaft;

- die W. Cools GmbH, mit Sitz in 2600 Antwerpen, Flor Alpaertstraat 12, und W. Cools, ebenda wohnhaft.

Diese unter den Nummern 2721 und 2740 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Schriftsätze wurden eingereicht von der Dielman Frozen Seafoods AG in Liquidation, mit Sitz in 9971 Kaprijke-Lembeke, Gentweg 37, sowie von E. Dielman, ebenda wohnhaft, und vom Ministerrat; Erwidierungsschriftsätze wurden eingereicht von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2721 und den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2740; der Ministerrat hat auch ein Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 4. Mai 2004

- erschienen

- . RA B. Coopman, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien,

- . RA C. Cauwe, in Gent zugelassen, für die Dielman Frozen Seafoods AG in Liquidation und andere,

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

- haben die referierenden Richter E. Derycke und R. Henneuse 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 Sprachengebrauch beziehen, wurden eingehalten.

## II. In rechtlicher Beziehung

- A -

### *In bezug auf de Zulässigkeit*

A.1.1. Der Ministerrat ficht das Interesse der Kris Vanstappen GmbH in Liquidation und der W. Cools GmbH an, da die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse auf Seiten des Empfängers und nicht auf Seiten der auszahlenden Gesellschaft besteuert würden.

Der Ministerrat führt die gleiche Kritik bezüglich der Interventionsklage der Dielman Frozen Seafoods AG in Liquidation an.

A.1.2. Nach Darlegung der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2721 sei die auszahlende Gesellschaft tatsächlich von den Folgen der angefochtenen Bestimmungen betroffen, da sie verpflichtet werde, Vorabzüge von den künftigen Liquidationsauszahlungen einzubehalten; die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2740 fügen hinzu, daß der Wert der Anteile einer Gesellschaft durch eine potentielle Liquidationsbesteuerung der bestehenden Rücklagen beeinflusst werde.

### *Zur Hauptsache*

A.2. Der erste Klagegrund gegen die Artikel 2 bis 5 und 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung.

A.3.1. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die obenerwähnten Bestimmungen an, da Liquidationsüberschüsse - die gemäß der Rechtsprechung des Kassationshofes einen Mehrwert auf Anteile darstellten - besteuert würden, während Mehrwerte, die bei dem Verkauf von Anteilen einer aktiven Gesellschaft erzielt würden, steuerfrei seien. Es gebe nach Darlegung der Kläger keinen anderen gesetzlichen Grund, einen zwischenzeitlichen Mehrwert anders zu behandeln als einen steuerlichen Mehrwert.

Die vom Gesetzgeber angeführte Rechtfertigung, nämlich daß die Auflösung einer Gesellschaft benutzt werden könne, um die Zahlung von Dividenden zu umgehen, sei nach Auffassung der klagenden Parteien abzuweisen, da ein solcher Mißbrauch durch Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) bekämpft werden könne.

A.3.2. Nach Darlegung des Ministerrates würden aufgrund der Artikel 186 (Erwerb eigener Anteile), 187 (teilweise Verteilung) und 209 (vollständige Verteilung) des EStGB 1992 ausgezahlte Liquidationsüberschüsse als Dividenden angesehen. Sie seien bis zum Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen steuerfrei gewesen.

Die unterschiedliche Besteuerung von Beträgen, die Aktionären oder Gesellschaftern einerseits durch eine aktive Gesellschaft und andererseits durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft ausgezahlt würden, habe jedoch zur Auflösung von Gesellschaften aus rein steuerlichen Gründen führen können. Die Befreiung vom Mobiliensteuervorabzug im Falle des Erwerbs eigener Anteile durch eine Gesellschaft habe ebenfalls zu unangemessenen Praktiken geführt, die darauf ausgerichtet gewesen seien, den Anteilseignern die Rücklagen steuerfrei auszuzahlen.

Die angefochtenen Bestimmungen beendeten daher das Ausbleiben einer Besteuerung, um die Kohärenz des Steuersystems zu verstärken.

Wie im angefochtenen Artikel 2 ausdrücklich festgelegt sei, werde die Steuer jedoch auf Auszahlungen erhoben, die als Dividenden angesehen würden, und nicht auf den vom Anteilseigner erzielten Mehrwert.

Nach Darlegung des Ministerrates befänden natürliche Personen, die Aktien einer Gesellschaft einer anderen Person als der Gesellschaft verkauften, und natürliche Personen, die Auszahlungen im Rahmen der Verteilung des

Gesellschaftsvermögens erhielten, sich in derart unterschiedlichen Situationen, daß diese Verrichtungen durch den Gesetzgeber einer unterschiedlichen Steuerregelung unterworfen werden könnten.

A.3.3. Nach Darlegung der klagenden Parteien werde nicht darauf geantwortet, daß sowohl in der Rechtslehre als auch in der Rechtsprechung des Kassationshofes Liquidationsüberschüsse als Mehrwerte angesehen würden. Vor den angefochtenen Bestimmungen seien sowohl Liquidationsüberschüsse als auch Mehrwerte von der Steuer befreit gewesen. Eine bloße gesetzliche Einstufung von Liquidations- und Erwerbsüberschüssen als Dividenden bilde kein objektiv gerechtfertigtes Kriterium, um Liquidations- und Erwerbsüberschüsse nun anders zu behandeln.

A.4.1. In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die obenerwähnten Bestimmungen an, da Rücklagen, die vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen gebildet worden seien, jedoch danach ausgezahlt würden, der Steuer auf Liquidationsüberschüsse unterlägen, ohne daß ihnen der durch das Gesetz vom 24. Dezember 2004 eingeführte ermäßigte Körperschaftsteuersatz zugute gekommen sei, während Rücklagen, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 gebildet würden, zwar der Steuer auf Liquidationsüberschüsse unterlägen, jedoch den Vorteil des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes erhielten. Die «alten» Rücklagen unterlägen auf Seiten des Anteilseigners einem höheren Steuerdruck als die «neuen» Rücklagen, ohne daß es für diesen Behandlungsunterschied eine Rechtfertigung gebe. Nach Darlegung der Kläger bestehe nämlich ein deutlicher Zusammenhang zwischen der Einführung der Liquidationssteuer und der Senkung des Steuersatzes.

A.4.2. Nach Darlegung des Ministerrates würden Rücklagen bei der Körperschaftsteuer besteuert, während die Abgabe auf Liquidationsüberschüsse von deren Empfänger zu übernehmen sei. Es könne also nicht von einer Doppelbesteuerung derselben Person und derselben Einkünfte die Rede sein. Der Behandlungsunterschied zwischen «alten» und «neuen» Rücklagen ergebe sich außerdem nicht aus den angefochtenen Bestimmungen, sondern aus der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer.

A.5.1. In einem dritten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die obengenannten Bestimmungen an, da Unternehmer, die für ihr Unternehmen die Form einer Gesellschaft wählten, höher besteuert würden als Unternehmer, die ihre Tätigkeit als natürliche Person ausübten, während der Ausgangspunkt der angefochtenen Bestimmungen gerade sei, daß beide einheitlicher besteuert werden müßten. So würden Unternehmern, die ihre Tätigkeit als natürliche Personen ausübten, im Fall der Einstellung ihrer Tätigkeit beispielsweise ermäßigte Tarife für die Mehrwerte auf Sachanlagen gewährt.

A.5.2. Nach Darlegung des Ministerrates sei der Ausgangspunkt dieses Teils nicht korrekt, da nirgendwo behauptet werde, daß die Einkünfte eines Unternehmers, der für seine Tätigkeit nicht die Form einer Gesellschaft gewählt habe, und die Einkünfte eines Unternehmers, der für seine Tätigkeit die Form einer Gesellschaft gewählt habe, einheitlicher besteuert werden müßten. Die Besteuerungssysteme für Gesellschaften und natürliche Personen seien derart unterschiedlich, daß die Steuerpflichtigen sich nicht in einer vergleichbaren Situation befänden. Wenn beide Arten von Steuerpflichtigen schon zu vergleichbaren Kategorien gehören würden, könne es nicht ausreichen, einen einzigen unterschiedlichen Punkt zwischen den beiden Systemen geltend zu machen, um auf einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zu schließen.

A.6.1. In einem vierten Teil führen die klagenden Parteien an, es werde gegen die obengenannten Bestimmungen verstoßen, da Auszahlungen einer Investitionsgesellschaft, die einem vom Gemeinrecht abweichenden Besteuerungssystem unterliege, von der Abgabe auf die Liquidations- oder Erwerbsüberschüsse befreit seien, so daß ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied zwischen Investitionsgesellschaften und einfachen Gesellschaften entstehe. Die vom Gesetzgeber geltend gemachte transparente steuerliche Behandlung der Investitionsgesellschaften rechtfertige diesen Unterschied nicht, da passive Anleger vorteilhafter besteuert würden als aktive Anleger. Auch die Art der Tätigkeit der Gesellschaften und die Tatsache, daß Investitionsgesellschaften einer Börsensteuer unterlägen, könnten nach Auffassung der klagenden Parteien diesen Unterschied nicht rechtfertigen.

A.6.2. Der Ministerrat verweist auf die Begründung (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, SS. 25-26), in der dieser Unterschied dadurch gerechtfertigt worden sei, daß die Investitionsgesellschaften eine andere wirtschaftliche Funktion hätten als einfache Gesellschaften; sie spielten eine Vermittlerrolle für passive Anleger, die eine Investition in festverzinsliche Effekten oder Anteile wünschten. Folglich sei es aus Gründen der Kohärenz erforderlich, daß ihre Einkünfte steuerlich nicht wesentlich anders behandelt würden als die Einkünfte von Anlegern, die ohne Vermittlung einer Investitionsgesellschaft anlegten. Die angefochtene Bestimmung bestätige lediglich das bereits vorher eingeführte besondere Steuersystem für Investitionsgesellschaften.

Nach Darlegung des Ministerrates seien die Steuersysteme von einfachen Gesellschaften und von Investitionsgesellschaften derart unterschiedlich, daß es nicht ausreiche, auf einen Behandlungsunterschied in einem einzigen Punkt zu verweisen, um zu schlußfolgern, daß ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied vorliege.

A.6.3. Die klagenden Parteien erwidern hierauf, daß der Unterschied zwischen einfachen Gesellschaften und Investitionsgesellschaften nicht durch das spezifische System der letzteren gerechtfertigt werde, das durch einen neutralen Steuerkreislauf gekennzeichnet sei, daß heißt, daß ein Anleger in einer Investitionsgesellschaft nicht mehr Steuern bezahle als wenn er eine direkte Anlage tätigen würde, da eine Anlage in einer Investitionsgesellschaft steuerlich vorteilhafter behandelt werde.

A.7.1. In einem fünften Teil führen die klagenden Parteien an, es werde gegen die obenerwähnten Bestimmungen verstoßen, da die Abgabe auf Liquidations- oder Erwerbsüberschüsse auf Beträge, die in Belgien ansässigen Bürgern von ausländischen Gesellschaften ausgezahlt würden, Anwendung finde, ohne daß ausländische Gesellschaften - im Gegensatz zu belgischen Gesellschaften - einen Mobiliensteuervorabzug einbehielten. Auf diese Weise entstehe ein Behandlungsunterschied zwischen Anteilseignern einer belgischen Gesellschaft und Anteilseignern einer ausländischen Gesellschaft. Letztere seien zwar verpflichtet, Liquidations- oder Erwerbsüberschüsse in ihrer Erklärung über die Steuer der natürlichen Personen anzugeben, doch dies sei nach Darlegung der klagenden Parteien nicht kontrollierbar.

A.7.2. Nach Darlegung des Ministerrates rechtfertige die Begrenzung der territorialen Zuständigkeit des belgischen Gesetzgebers es, daß ausländische Gesellschaften nicht verpflichtet seien, einen Mobiliensteuervorabzug einzubehalten und zu überweisen. Dies ändere jedoch nichts daran, daß Steuerpflichtige, die solche Einkünfte aus dem Ausland erhielten, verpflichtet seien, sie in ihre Erklärung über die Steuer der natürlichen Personen aufzunehmen. Folglich unterlägen alle Mobiliareinkünfte der im Inland ansässigen Bürger der Besteuerung. Daß bezweifelt werden könne, ob alle Steuerpflichtigen diese Verpflichtung tatsächlich einhielten, sei eine bloße faktische Erwägung, die nach Auffassung des Ministerrates keine rechtlichen Folgen habe.

A.7.3. Nach Darlegung der klagenden Parteien sei der Gesetzgeber tatsächlich territorial zuständig. Gemäß den geläufigen Grundsätzen des internationalen Steuerrechts könne eine Steuer in einem bestimmten Land erhoben werden, sofern hierfür ein territorialer oder persönlicher Anhaltspunkt vorliege. Die klagenden Parteien verweisen auf bestimmte Zinsen und Dividenden ausländischer Herkunft, die bereits einem Mobiliensteuervorabzug unterlägen, und auf den Berufssteuervorabzug, den ausländische Gesellschaften auf Vergütungen von in Belgien ansässigen Bürgern einbehalten müßten.

A.8.1. In der Rechtssache Nr. 2721 ist ein zweiter Klagegrund gegen die Artikel 2 bis 5 und 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung sowie gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit abgeleitet.

A.8.2. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien an, daß der Inhalt der Steuergesetzgebung vorhersehbar und zugänglich sein müsse, damit die Rechtsunterworfenen in vernünftigem Maße die Folgen einer bestimmten Handlung zu dem Zeitpunkt, an dem sie ausgeführt werde, vorhersehen könnten. Die klagenden Parteien verweisen auf den Unterschied zwischen der Gesetzgebung über die Einkommensteuern, in der nur von Rückwirkung die Rede sei, wenn ein Gesetz im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht werde, nachdem der besteuerbare Zeitraum abgelaufen sei, und der Gesetzgebung über den Mobiliensteuervorabzug, dessen Sätze zum Zeitpunkt der Gewährung oder der Zahlbarstellung des Mobiliareinkommens in Kraft seien. Wenn ein Gesetz wie im vorliegenden Fall in die Sätze von bereits ausgezahlten Vorabzügen eingreife, liege eine nicht gerechtfertigte Rückwirkung vor.

A.8.3. In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien an, es werde gegen die obengenannten Bestimmungen verstoßen, da die Abgabe auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse im Widerspruch zum Grundsatz der Rechtssicherheit rückwirkend für Unternehmen eingeführt werde, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes aufgelöst worden seien, deren Auflösung aber noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Nach Darlegung der klagenden Parteien sei das im Gesetz vorgesehene Kriterium des Abschlusses der Auflösung nicht sachdienlich in bezug auf die Zielsetzung - die Bekämpfung des Mißbrauchs, der darin bestehe, eine Gesellschaft aus Steuergründen aufzulösen -, da dieser Mißbrauch zum Zeitpunkt der Auflösung erfolge.

A.8.4. Nach Darlegung des Ministerrates könne eine Steuerregel nur als rückwirkend bezeichnet werden, wenn sie anwendbar sei auf Situationen, deren Bedingungen zur Erhebung der Steuer zu dem Zeitpunkt, an dem sie in Kraft getreten sei, endgültig festgelegt seien. Da Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 das Inkrafttreten der neuen Steuer auf den 1. Januar 2002 festlege, sofern die Liquidation der Gesellschaft nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen worden sei - und folglich die vor dem 1. Januar 2002 ausgezahlten Liquidations- und Erwerbsüberschüsse besteuere -, regle er eine Steuersituation, deren Bedingungen vor der Erhebung der Steuer nicht als endgültig festgelegt gelten könnten.

Auch für den Mobiliensteuervorabzug sei nach Auffassung des Ministerrates nicht die Rede von einer Rückwirkung. Der auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse einbehaltene Mobiliensteuervorabzug sei an sich nicht die Erhebung einer Steuer. Die Technik des Mobiliensteuervorabzugs sei lediglich eine Weise der Steuereintreibung. Die Steuer selbst sei weiterhin mit dem besteuerten Zeitraum verbunden, der normalerweise am 31. Dezember eines jeden Jahres ende.

A.8.5. Selbst, wenn es sich um eine rückwirkende Maßnahme handeln würde, sei sie nach Auffassung des Ministerrates nicht diskriminierend. Der Gesetzgeber könne nämlich ein System von Steuerbefreiungen durch ein anderes System ersetzen und bestimmen, für welchen Zeitraum und unter welchen Umständen ein System Anwendung finde sowie ab wann und in welchen Fällen es aufgehoben oder ersetzt werde. Gegebenenfalls könne er zusätzliche Maßnahmen ergreifen, um eine Vorgehensweise zu verhindern, durch die Steuerpflichtige in den Vorteil einer Befreiung gelangen würden für einen Zeitraum, den der Gesetzgeber nicht vorgesehen habe.

Um zu gewährleisten, daß die neuen Gesetzesbestimmungen so schnell wie möglich angewandt würden, könne nicht vom Datum der Auflösung ausgegangen werden, da davon ausgegangen werde, daß eine Gesellschaft nach ihrer Auflösung für ihre Liquidation weiter bestehe, was mehrere Jahre dauern könne. Daher sei das Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen mit der Auszahlung des Liquidationsüberschusses verbunden.

Unter Hinweis auf eine am 9. Oktober 2001 abgehaltene Pressekonferenz, auf ein Pressebriefing vom 25. März 2002 und auf eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. April 2002 führt der Ministerrat an, daß die Steuerpflichtigen rechtzeitig über die Regelung auf dem laufenden gewesen seien.

Die Auszahlung der Liquidationsüberschüsse und der Beschluß, die Liquidation abzuschließen, hingen vom Stand der Liquidationsvorgänge ab. Eine etwaige Diskriminierung könne sich also nicht aus den angefochtenen Bestimmungen ergeben. Da sich jederzeit Gesellschaften in der Liquidation befänden, die noch keinen Liquidationsüberschuß auszahlen könnten oder deren Liquidation nicht abgeschlossen werden könne vor dem Inkrafttreten einer neuen Gesetzesbestimmung, könne eine Gesetzesänderung nie in Kraft treten, ohne diskriminierend zu sein.

A.9.1. Nach Darlegung der intervenierenden Parteien verstoße Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 gegen die Artikel 10, 11, 170 und 171 der Verfassung und den Grundsatz der Rechtssicherheit, da er Handlungen, die vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes ausgeführt worden seien, rückwirkend besteuere.

Die intervenierenden Parteien führen an, daß das Gesetz vom 24. Dezember 2002 in Ermangelung abweichender Bestimmungen zehn Tage nach der Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft getreten sei, daß heißt am 10. Januar 2003, also zu einem Zeitpunkt, als das Steuerjahr 2002 abgeschlossen gewesen sei. Die Rechtssicherheit erfordere es, daß die im Steuerjahr 2002 gewährten oder für zahlbar erklärten Einkünfte nicht von einem Gesetz betroffen sein könnten, das erst 2003 in Kraft trete.

A.9.2. Nach Darlegung des Ministerrates behaupteten die intervenierenden Parteien zu Unrecht, daß die angefochtenen Bestimmungen erst am zehnten Tag nach der Veröffentlichung des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002 in Kraft treten würden. Der Gesetzgeber habe in Artikel 32 § 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 nämlich von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die angefochtenen Bestimmungen zu einem anderen Zeitpunkt als am zehnten Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft treten zu lassen. Die angefochtenen Bestimmungen seien daher nicht im Jahr 2003 in Kraft getreten, sondern am 1. Januar 2002, und sofern, wenn es sich um Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 handele, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen worden sei.

- B -

*In bezug auf den Gegenstand der Klage*

B.1. Das Gesetz vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen » hat eine Einkommensteuer und einen Mobiliensteuervorabzug von zehn Prozent eingeführt auf Auszahlungen bei der vollständigen oder teilweisen Liquidation einer Gesellschaft und bei dem Erwerb eigener Aktien.

Die Artikel 2 bis 5 des Gesetzes ändern jeweils die Artikel 18 Absatz 1, Artikel 21 Nr. 2, Artikel 22 § 1 Absatz 2 und Artikel 171 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) ab. Durch diese Abänderung werden Auszahlungen, die als Dividenden beim Erwerb eigener Aktien (Artikel 186 des EStGB 1992), bei der teilweisen Verteilung infolge des Todes, des Austritts oder der Ausschlusses eines Gesellschafters (Artikel 187 des EStGB 1992) oder bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens (Artikel 209 des EStGB 1992) ausgezahlt werden, auf Seiten des Empfängers einer Steuer von zehn Prozent unterworfen. Die auszahlende Gesellschaft nimmt eine Einbehaltung des Mobiliensteuervorabzugs in Höhe dieses Prozentsatzes auf die als Dividenden angesehenen Auszahlungen vor.

Die obenerwähnte Steuer und der obenerwähnte Mobiliensteuervorabzug finden aufgrund von Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 Anwendung auf die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, insofern in dem Fall, wo es sich um eine vollständige Verteilung des Gesellschaftsvermögens handelt, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war. Der Mobiliensteuervorabzug auf die Einkünfte, die vor dem Datum der Veröffentlichung des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt*, das heißt am 31. Dezember 2002, gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, ist aufgrund von Artikel 33 dieses Gesetzes spätestens innerhalb von 15 Tagen nach dieser Veröffentlichung zahlbar, und die Meldung der diesbezüglichen Einkünfte muß spätestens an diesem Tag eingereicht werden.

*In bezug auf die Zulässigkeit*

B.2.1. Der Ministerrat führt an, die Nichtigkeitsklage sei unzulässig wegen mangelnden Interesses der Kris Vanstappen GmbH in Liquidation beziehungsweise der W. Cools GmbH, da die Liquidations- und Erwerbsauszahlungen auf Seiten des Empfängers und nicht auf Seiten der zahlenden Gesellschaft versteuert würden.

Aus dem gleichen Grund betrachtet der Ministerrat auch die Interventionsklage der Dielman Frozen Seafoods AG in Liquidation als unzulässig.

B.2.2. Die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2721 und die Interventionsklage wurden unter anderem eingereicht durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft. Die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2740 wurde unter anderem durch eine aktive Gesellschaft eingereicht.

Gemäß Artikel 261 Nr. 1 des EStGB 1992 ist der Mobiliensteuervorabzug unter anderem von juristischen Personen zu entrichten, die Einkünfte aus Mobiliargütern und Kapitalien zahlen. Die klagenden Gesellschaften weisen daher ein Interesse auf.

B.2.3. Die Einrede der Unzulässigkeit wird abgewiesen.

*Zur Hauptsache*

*In bezug auf den ersten Klagegrund*

B.3. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung.

### *In bezug auf den ersten Teil*

B.4.1. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die obengenannten Bestimmungen an, da Liquidationsüberschüsse einer Steuer unterworfen würden, während Mehrwerte, die beim Verkauf von Aktien einer aktiven Gesellschaft erzielt würden, steuerfrei seien, und Liquidations- und Erwerbsüberschüsse durch den Kassationshof als Mehrwerte auf Aktien angesehen würden.

B.4.2. Seit dem Gesetz vom 22. Dezember 1989 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen » werden Liquidations- und Erwerbsüberschüsse bei der Körperschaftsteuer « als eine ausgezahlte Dividende angesehen » (Artikel 186, 187 und 209 des EStGB 1992). Diese Gesetzesänderung bezweckte, « die den Aktionären und Gesellschaftern ausgezahlten Beträge sowie alle anderen ausgezahlten Gewinne durch Einbehaltung des Mobiliensteuervorabzugs [zu besteuern] » (*Parl. Dok.*, Senat, 1989-1990, Nr. 806/1, S. 63).

Da trotz der Zielsetzung des Gesetzgebers die Frage, ob auf diese Auszahlungen ein Mobiliensteuervorabzug zu zahlen sei oder nicht, unklar war, hat das Gesetz vom 23. Oktober 1991 « zur Umsetzung der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften in das belgische Recht » diese als Mobiliareinkünfte angesehenen Liquidationsüberschüsse (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/3, S. 5) vom Mobiliensteuervorabzug befreit. Anschließend hat das Gesetz vom 22. Dezember 1998 « zur Festlegung steuerrechtlicher und anderer Bestimmungen » Artikel 21 Nr. 2 des EStGB 1992 angepaßt, so daß Liquidationsüberschüsse als Einkünfte aus Mobiliargütern und Kapital ausgeschlossen werden.

Das Gesetz vom 24. Dezember 2002 beendet diese Steuerbefreiung und unterwirft das, was im EStGB 1992 bereits als ausgezahlte Dividende bezeichnet wurde, der Steuer der natürlichen Personen sowie dem Mobiliensteuervorabzug. Die Artikel 2 und 3 dieses Gesetzes streichen « Einkünfte aus Aktien [...], die bei einer vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder beim Erwerb eigener Aktien ausgezahlt oder gewährt werden » aus der in Artikel 21 des EStGB 1992 festgelegten Liste der in der Steuer der natürlichen Personen « nicht als Einkünfte aus Mobiliargütern und Kapital besteuerebaren Einkünfte » und stufen sie als Dividenden ein. Artikel 15 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 ändert die Bestimmung von

Artikel 264 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 ab, wonach der Mobiliensteuervorabzug nicht auf Auszahlungen zu entrichten war, die als Dividenden angesehen wurden beim Erwerb eigener Aktien (Artikel 186 des EStGB 1992), bei der teilweisen Verteilung infolge des Todes, des Austritts oder des Ausschlusses eines Gesellschafters (Artikel 187 des EStGB 1992) oder bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens (Artikel 209 des EStGB 1992).

B.4.3. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein System von Steuerbefreiungen, das er eingeführt hat, aufrechterhalten oder ersetzt werden soll. Der Umstand, daß Liquidations- und Erwerbsüberschüsse in der Vergangenheit als Mehrwerte angesehen wurden, verhindert nicht, daß der Gesetzgeber sie später ausdrücklich als Dividenden bezeichnet und als Mobiliareinkünfte der Steuer unterwirft, unter anderem angesichts der Tatsache, daß bei der Liquidation einer Gesellschaft und beim Erwerb eigener Aktien neben Kapital auch den Rücklagen zugeführte Gewinne ausgezahlt werden. Der Gesetzgeber konnte nämlich die Kategorie « Dividenden » erweitern, die somit über die allgemeine Beschreibung der Mobiliareinkünfte in Artikel 17 des EStGB 1992 hinausgeht.

B.4.4. Da hierdurch ein Behandlungsunterschied entsteht zwischen den von den klagenden Parteien angeführten Kategorien, nämlich zwischen Liquidations- und Erwerbsüberschüssen und Mehrwerten, muß der Hof beurteilen, ob dieser Unterschied in Anbetracht der Zielsetzung objektiv und vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.4.5. Durch die Einführung einer Steuer und eines Mobiliensteuervorabzugs auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse dienen die angefochtenen Bestimmungen dazu, « die Kohärenz des Steuersystems, das auf die Vorgänge der Liquidation oder des Erwerbs eigener Aktien Anwendung findet, zu verstärken » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 24). Hierzu wünschte der Gesetzgeber einerseits « einer unterschiedlichen Besteuerung der Summen, die den Aktionären oder Gesellschaftern gewährt werden durch eine aktive Gesellschaft zum einen und durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft zum anderen », ein Ende zu bereiten, da « diese Situation zur Auflösung von Gesellschaften ausschließlich aus steuerlichen Gründen führen kann » und andererseits « unerwünschten Praktiken, die darauf ausgerichtet sind, den Aktionären die Rücklagen (mit Steuerbefreiung) auszuzahlen, und zwar durch Verrichtungen des Erwerbs von Aktien » (ebenda), wobei die

Steuerregelung über Vorgänge des Erwerbs eigener Aktien durch eine Gesellschaft mit Befreiung vom Mobiliensteuervorabzug zu solchen Praktiken Anlaß gegeben hat.

B.4.6. Die angefochtenen Bestimmungen führen eine Steuer und einen Mobiliensteuervorabzug ein, die dazu dienen, der steuerlichen Vorzugsregelung ein Ende zu bereiten, die für Liquidations- und Erwerbsüberschüsse im Gegensatz zu Dividenden bestand. Der Gesetzgeber wollte hiermit vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen weiterhin steuerfrei ausgezahlt würden.

Die Steuer und der Mobiliensteuervorabzug sind zu entrichten auf « Auszahlungen, die in den Artikeln 186, 187 und 209 im Falle der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs von eigenen Aktien durch eine solche Gesellschaft als Dividenden angesehen werden » (Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2<sup>ter</sup> und Artikel 269 Absatz 1 Nr. 2<sup>bis</sup> des EStGB 1992). Im Falle des Erwerbs eigener Aktien gilt gemäß Artikel 186 des EStGB 1992 « der Positivsaldo zwischen dem Erwerbspreis oder - in dessen Ermangelung - dem Wert dieser Aktien und dem Teil des neu bewerteten eingezahlten Kapitals, das die erworbenen Aktien darstellen » als ausgezahlte Dividenden. Im Falle einer vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens wird gemäß den Artikeln 187 und 209 des EStGB 1992 « der Positivsaldo zwischen den Auszahlungen in Form von Geld, Effekten oder in anderer Form und dem neu bewerteten Wert des eingezahlten Kapitals » als ausgezahlte Dividenden angesehen.

Indem der Gesetzgeber die Auszahlungen, die in den Artikeln 186, 187 und 209 des EStGB 1992 im Falle der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs eigener Aktien durch eine solche Gesellschaft als Dividenden angesehen werden, in die besteuerten Einkünfte aufgenommen hat, hat er eine Maßnahme ergriffen, die relevant ist in bezug auf die in B.4.5 angeführte Zielsetzung, und die objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist.

B.4.7. Die klagenden Parteien führen an, ein Mißbrauch bei der vollständigen oder teilweisen Liquidation einer Gesellschaft oder beim Kauf eigener Anteile könne durch Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 bekämpft werden, der besagt:

« Gegenüber der Verwaltung der direkten Steuern kann nicht die rechtliche Einstufung geltend gemacht werden, die die Parteien einer Handlung sowie getrennten Handlungen, die die gleiche Verrichtung zustande bringen, verleihen, wenn die Verwaltung durch Vermutung oder durch andere, in Artikel 340 angeführte Beweismittel feststellt, daß diese Einstufung dazu dient, die Steuer zu umgehen, es sei denn, der Steuerpflichtige beweist, daß diese Einstufung rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Erfordernissen entspricht. »

B.4.8. Aus den in B.4.5 angeführten Gründen stellt sich jedoch heraus, daß der Gesetzgeber nicht nur Mißbräuche bekämpfen wollte, sondern auch die Kohärenz des Steuersystems, das auf die Verrichtungen der Liquidation oder des Erwerbs eigener Anteile Anwendung findet, insgesamt verstärken wollte und daß er im allgemeinen eine unterschiedliche Besteuerung der Beträge aufheben wollte, die den Aktionären oder Gesellschaftern einerseits durch eine aktive Gesellschaft und andererseits durch eine sich in der Liquidation befindliche Gesellschaft gewährt werden.

B.4.9. Aus dem Umstand, daß der Gesetzgeber in seinem Bemühen um eine Begrenzung der Tragweite von ziemlich vorteilhaften Steuerbestimmungen angegeben hat, einige davon führten zu Mißbräuchen, ergibt sich nicht, daß die Maßnahme ausschließlich dazu diene, diese Mißbräuche zu bekämpfen. Die Berücksichtigung dieses Umstandes hat zweifellos die Entscheidung über die einzuschränkenden Steuervorteile beeinflusst; daraus ist jedoch nicht zu schlußfolgern, daß die Verhältnismäßigkeit der bemängelten Einschränkungen zu den möglichen Mißbräuchen bei der Prüfung anhand der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung untersucht werden müßte.

B.4.10. Der erste Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

#### *In bezug auf den zweiten Teil*

B.5.1. In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da die Steuer auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse angewandt werde bei der Auszahlung von Rücklagen, die vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen gebildet, jedoch anschließend ausgezahlt worden seien, ohne daß diese Rücklagen in den Genuß des durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002 eingeführten ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer gelangt seien, während Rücklagen, die

nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 gebildet worden seien, bei ihrer Auszahlung zwar der Steuer auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse unterlägen, jedoch gleichzeitig in den Genuß des ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer gelangten. Nach Darlegung der Kläger bestehe jedoch ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Einführung der Liquidationssteuer und der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer.

B.5.2. Obwohl die Einführung der angefochtenen Steuer dazu beiträgt, das Haushaltsziel des Gesetzgebers zu verwirklichen, nämlich die Reform der Körperschaftsteuer auf für den Haushalt neutrale Weise zu ermöglichen, ist sie nicht untrennbar mit der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer verbunden. Aus der Beschreibung der Entwicklung der Gesetzgebung in B.4.2 geht im übrigen hervor, daß der Gesetzgeber unabhängig von irgendeiner Senkung der Sätze der Körperschaftsteuer die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse eines Mobiliensteuervorabzugs unterwerfen wollte.

B.5.3. Wenn der Gesetzgeber eine Maßnahme annimmt, um zu vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen im Gegensatz zu Dividenden steuerfrei ausgezahlt werden, kann er diese Maßnahme unmittelbar auf alle als Liquidations- und Erwerbsüberschüsse ausgezahlte Rücklagen zur Anwendung bringen, sofern er dabei nicht von den allgemeinen Regeln über die Festlegung des Veranlagungsjahres abweicht.

Wenn der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung aufhebt, kann er jedoch den Standpunkt vertreten, daß diese Änderung der Politik mit sofortiger Wirkung durchzuführen ist, und ist er grundsätzlich nicht verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen.

Falls die neue Regelung nur auf Rücklagen, die nach ihrem Inkrafttreten gebildet wurden, anwendbar gewesen wäre, hätte dies zur Folge gehabt, daß weiterhin Rücklagen steuerfrei hätten ausgezahlt werden können, so daß die Zielsetzung der angefochtenen Bestimmungen, nämlich zu vermeiden, daß Rücklagen steuerfrei ausgezahlt würden, um mehrere Jahre verzögert würde.

B.5.4. Der zweite Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

### *In bezug auf den dritten Teil*

B.6.1. In einem dritten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da Unternehmer, die für ihr Unternehmen die Form einer Gesellschaft wählten, bei der Einstellung ihrer Tätigkeit höher besteuert würden als Unternehmer, die ihre Tätigkeit als natürliche Person ausübten.

B.6.2. Der Unterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, ob ein Unternehmer, der seine Tätigkeit beendet, eine natürliche Person oder eine juristische Person ist.

Dieses Unterscheidungskriterium ist sachdienlich in bezug auf den Zweck der Maßnahme, nämlich zu vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Gesellschaften weiterhin steuerfrei ausgezahlt werden.

B.6.3. Bei der Bildung von Gewinnrückstellungen genießen Gesellschaften ein Steuersystem, das sich von demjenigen der natürlichen Personen unterscheidet. Der Gesetzgeber kann daher vernünftigerweise den Standpunkt vertreten, daß bei der Auszahlung dieser Rücklagen ein anderer Tarif angewandt wird als derjenige, der auf eine natürliche Person bei der Beendigung ihrer Tätigkeit Anwendung findet.

Die Beendigung einer Tätigkeit durch eine natürliche Person einerseits und die Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer in der Liquidation befindlichen Gesellschaft andererseits sind ausreichend unterschiedliche Vorgänge, damit der Gesetzgeber sie unterschiedlichen Steuersätzen unterwerfen kann, ohne gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung zu verstoßen.

B.6.4. Der dritte Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

### *In bezug auf den vierten Teil*

B.7.1. In einem vierten Teil führen die klagenden Parteien an, es werde gegen die obenerwähnten Verfassungsbestimmungen verstoßen, da ein unbegründeter

Behandlungsunterschied zwischen Investitionsgesellschaften und einfachen Gesellschaften entstehe. Auszahlungen durch eine Investitionsgesellschaft, die einer vom Gemeinrecht abweichenden Steuerregelung unterliege, seien nämlich von der Abgabe auf Liquidations- oder Erwerbsüberschüsse ausgeschlossen.

B.7.2. Es obliegt dem für die Erhebung einer Steuer zuständigen Gesetzgeber, festzulegen, welche Steuerpflichtigen Befreiungen erhalten müssen oder welche Einkünfte ausgeschlossen werden müssen. Es obliegt dem Hof nicht zu beurteilen, ob eine durch ein Gesetz vorgeschriebene Maßnahme sachdienlich oder wünschenswert ist.

Wenn der Gesetzgeber jedoch zwei ausreichend vergleichbare Kategorien von Auszahlungen - im vorliegenden Fall einerseits Auszahlungen von Investitionsgesellschaften, die im Land des Steuersitzes eine vom Gemeinrecht abweichende Steuerregelung genießen, und andererseits Auszahlungen aller anderen Gesellschaften -, unterschiedlich behandelt, indem er die erste Kategorie von der Liquidationsabgabe ausschließt, und die zweite Kategorie der Abgabe unterwirft, muß der Hof bei der Prüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung beurteilen, ob für diesen Unterschied eine objektive und vernünftige Rechtfertigung besteht.

B.7.3. Die angefochtene Bestimmung bezieht sich auf sogenannte « Kapitalisierungs-SICAV », die dem gemeinschaftlichen Anliegen von Kapital dienen (Artikel 2 des EStGB 1992) und die Einkünfte aus diesen Anlagen den Anteilseignern nicht als Dividenden auszahlen, sondern kapitalisieren und anlässlich des Kaufs eigener Anteile auszahlen.

B.7.4. Der Ausschluß dieser Auszahlungen von der Abgabe wurde wie folgt gerechtfertigt:

« Der Ersatz von Artikel 21 Nr. 2 des EStGB 92 durch eine Bestimmung mit dem Ziel, die Investitionsgesellschaften vom Mobiliensteuervorabzug auf Liquidationsüberschüsse oder Überschüsse beim Erwerb eigener Anteile auszuschließen, beruht auf der Feststellung, daß sich ihre wirtschaftliche Funktion von derjenigen einfacher Gesellschaften unterscheidet. Sie erfüllen eine Vermittlerrolle für passive Anleger, die eine Investition in bestimmte Aktiva (festverzinsliche Effekten oder Anteile) vornehmen möchten, und sie bieten diesen passiven Anlegern den Vorteil einer professionellen und diversifizierten Verwaltung ihres Kapitals. Da ihre Funktion sich im wirtschaftlichen Sinne hierauf beschränkt, verlangt die Kohärenz unseres Rechtes es, daß ihre Einkünfte steuerlich auf eine Weise behandelt werden, die sich nicht in wesentlichem Maße von der steuerlichen Behandlung der Einkünfte unterscheidet, die Anleger mit der gleichen Investition erzielt hätten, jedoch ohne die Vermittlung der Investitionsgesellschaft. Aus diesem Grund genießen sie als Gesellschaft eine vom Gemeinrecht

abweichende Steuerregelung; dies ist ebenfalls der Grund, warum das neue System des Mobiliensteuervorabzugs Liquidationsüberschüsse oder Überschüsse beim Erwerb eigener Anteile nicht auf sie anwendbar sein kann.

Die Technik des Erwerbs eigener Anteile zum Inventarwert, die kennzeichnend ist für die Arbeitsweise einer SICAV und auf die der Staatsrat verweist, wird im allgemeinen als eine Umwandlung von Einkünften oder Mehrwerten auf Anteilen in Einkünfte aus dem Erwerb eigener Anteile angesehen. Eine steuerliche Bestrafung dieser Umwandlung würde einen bedeutenden steuerlichen Unterschied im Vergleich zu einer direkten Anlage in die gleichen Aktiva einführen, und somit würde passiven Anlegern ein Mittel entzogen, das es ihnen erlaubt, als passive Investoren einen Ertrag auf Aktiva anzustreben, der ihrem Risikoprofil entspricht. Im übrigen ist die somit angestrebte steuerliche Transparenz nicht vollständig. Der Staatsrat verweist selbst auf das Gesetz vom 22. Juli 1993 *zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen*, das einen Unterschied hinsichtlich der Börsensteuern einführt. Die Regierung hat sich durch die Einführung einer Ausnahme für Investitionsgesellschaften dafür entschieden, die bestehende steuerliche Behandlung dieser Gesellschaften unverändert zu lassen, da sie der Auffassung ist, daß der Unterschied hinsichtlich der Börsensteuern zu einem ausreichenden Beitrag zu den Staatseinkünften führt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, SS. 25-26).

B.7.5. Der Gesetzgeber bezweckt somit, eine wirtschaftliche Transparenz zu erzielen, bei der auf Seiten der Anteilseigner die Anlage in Anteile einer Investitionsgesellschaft neutral sein soll im Vergleich zu einer direkten Anlage in die zugrunde liegenden Finanzinstrumente, indem verhindert wird, daß Mehrwerte, die durch die Technik des Erwerbs eigener Anteile am Inventarwert erzielt werden - eine Technik, die kennzeichnend ist für die in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen Investitionsgesellschaften -, besteuert werden im Gegensatz zu Mehrwerten, die unbesteuert bleiben, wenn sie von einer Privatperson im Rahmen der normalen Verwaltung ihres Privatvermögens auf Anteile erzielt werden.

Der Ausschluß der Auszahlungen von Investitionsgesellschaften ist auch eine Fortsetzung von Artikel 19 des EStGB 1964 in seiner durch Artikel 142 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 abgeänderten Fassung. Gemäß dieser Bestimmung umfassen die Einkünfte und Erträge aus Mobiliargütern und Kapitalien nicht die Einkünfte aus Aktien oder Geschäftsanteilen, die im Falle der Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder des Erwerbs eigener Anteile durch die Investitionsgesellschaften im Sinne der Artikel 114 und 118 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 « über die Geldgeschäfte und die Finanzmärkte » ausgezahlt oder gewährt werden. Diese Bestimmung war Bestandteil einer besonderen Steuerregelung für Investitionsgesellschaften, mit der das Gesetz vom 4. Dezember 1990 ihre Konkurrenzfähigkeit gegenüber ausländischen Gesellschaften sichern sollte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1989-1990, Nr. 1156/1, SS. 53 und 93).

B.7.6. Es gehört zu den Merkmalen von Kapitalisierungs-SICAV, das sie gesetzlich verpflichtet sind, auf Wunsch ihrer Anteilseigner eigene Anteile zum Inventarwert einzukaufen (Artikel 110 Nr. 4 und 124 des obengenannten Gesetzes vom 4. Dezember 1990), im Gegensatz zu anderen Gesellschaften, die hinsichtlich des Erwerbs eigener Anteile strengen Bedingungen und Einschränkungen unterliegen.

Im Gegensatz zu dem, was für andere Gesellschaften gilt, die entscheiden müssen, ob sie Gewinne auszahlen oder den Rücklagen zuführen, können die Nettoerträge einer Kapitalisierungs-SICAV, das heißt alle Einkünfte und das gesamte Wachstum des Vermögens (*Parl. Dok.*, Kammer, 1989-1990, Nr. 1156/1, S. 56), nicht ausgezahlt werden und müssen sie kapitalisiert werden auf die gemäß der Verwaltungsordnung oder der Satzung festgelegte Weise.

B.7.7. Außerdem ist aus Artikel 143 § 1 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 « über die Geldgeschäfte und die Finanzmärkte » abzuleiten, daß die Artikel 186, 187 und 209 des EStGB 1992 beim heutigen Stand der Gesetzgebung nicht auf die Dividenden Anwendung finden, die durch Investitionsgesellschaften anlässlich des Erwerbs eigener Anteile oder der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens gewährt oder ausgezahlt werden, da der obenerwähnte Artikel 143 von Artikel 185 des EStGB 1992 abweicht (*Fragen und Antworten*, Kammer, 2002-2003, 21. Januar 2002, SS. 17981-17982).

Insofern die angefochtenen Bestimmungen Liquidations- und Erwerbsauszahlungen der Steuer der natürlichen Personen und dem Mobiliensteuervorabzug unterwerfen, die die Artikel 186, 187 und 209 des EStGB 1992 seit dem Gesetz vom 22. Dezember 1989 als ausgezahlte Dividende einstufen, konnte der Gesetzgeber, ohne gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, Auszahlungen, auf die diese Bestimmungen nicht Anwendung finden, aus der Kategorie der Mobiliareinkünfte ausschließen.

B.7.8. Der vierte Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

*In bezug auf den fünften Teil*

B.8.1. In einem fünften Teil führen die klagenden Parteien den Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da ausländische Gesellschaften im Gegensatz zu belgischen Gesellschaften keinen Mobiliensteuervorabzug einbehielten, wenn sie Liquidations- oder Erwerbsüberschüsse an Personen zahlten, die in Belgien Steuern schuldeten. Die Steuer von zehn Prozent finde jedoch Anwendung, und die Empfänger seien verpflichtet, die im Ausland erhaltenen Liquidations- oder Erwerbsauszahlungen in ihrer Erklärung anzugeben. Hierdurch entstehe ein Behandlungsunterschied zwischen Anteilseignern einer belgischen Gesellschaft und Anteilseignern einer ausländischen Gesellschaft.

B.8.2. Der Mobiliensteuervorabzug ist zu zahlen und muß vom steuerbaren Einkommen einbehalten werden durch belgische Gesellschaften oder durch in Belgien niedergelassene Vermittler, die in irgendeiner Weise an der Auszahlung von Einkünften aus Mobiliargütern und Kapital ausländischer Herkunft beteiligt sind (Artikel 261 des EStGB 1992).

B.8.3. Angesichts der territorialen Zuständigkeit des belgischen Gesetzgebers kann bei der direkten Einnahme von Liquidations- und Erwerbsauszahlungen im Ausland jedoch nicht von einem belgischen Mobiliensteuervorabzug die Rede sein.

Liquidations- und Erwerbsauszahlungen ausländischer Herkunft werden jedoch ins steuerbare Einkommen aufgenommen (Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2<sup>ter</sup> des EStGB 1992). Wenn keine gesetzliche Befreiung besteht, gilt in Ermangelung der Einbehaltung eines Mobiliensteuervorabzugs für den Empfänger der Liquidations- oder Erwerbsauszahlungen folglich eine Meldepflicht (Artikel 313 des EStGB 1992). Das Einkommen als Liquidationsauszahlung wird dann zu einem getrennten Satz von zehn Prozent besteuert (Artikel 171 Nr. 2 Buchstabe f) des EStGB 1992).

Da die Einkünfte aus Liquidations- und Erwerbsauszahlungen, die von ausländischen Gesellschaften, die in Belgien keinem Mobiliensteuervorabzug unterliegen, gezahlt werden, angegeben werden müssen und getrennt besteuert werden zum gleichen Satz wie der Mobiliensteuervorabzug, ist der Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt.

B.8.4. Der fünfte Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

*In bezug auf den zweiten Klagegrund*

*In bezug auf den ersten Teil*

B.9. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2721 an, sie würden im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen diskriminiert, da sie einer rückwirkenden Steuer unterworfen würden.

B.10. Eine steuerrechtliche Regel kann nur als rückwirkend bezeichnet werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Zustände anwendbar ist, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig vollzogen waren.

Hierbei ist zu unterscheiden zwischen den Bestimmungen über die Einkommensteuern (die Artikel 2 bis 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002) und den Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug (die Artikel 15 bis 17 desselben Gesetzes).

B.11. In bezug auf die Einkommensteuer entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem die Einkünfte, die die Bemessungsgrundlage bilden, erworben wurden. Aus Artikel 360 des EStGB 1992 geht hervor, daß aus dem Gesichtspunkt des Steuerrechts kein unwiderruflich festgelegter Zustand besteht vor dem Abschluß des besteuerten Zeitraums. Auf Seiten der Aktionäre oder Gesellschafter entsteht die Steuerschuld in der globalen Einkommensteuer am letzten Tag des besteuerten Zeitraums um 24 Uhr. Ein Gesetz, das vor diesem Zeitpunkt neue Steuertatbestände oder Steuerbemessungsgrundlagen einführt, hat keine Rückwirkung.

B.12. In bezug auf den Mobiliensteuervorabzug auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum der Zuerkennung oder der Zahlbarstellung der Auszahlungen, auf die der Mobiliensteuervorabzug entrichtet werden muß.

B.13. Das Gesetz vom 24. Dezember 2002, das den Mobiliensteuervorabzug auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse eingeführt hat, wurde am 31. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht. Aufgrund von Artikel 32 § 1 Absatz 1 desselben Gesetzes sind die Einkommensteuer und der Mobiliensteuervorabzug in Höhe von zehn Prozent auf die Einkünfte zu entrichten, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind und insofern die Liquidation bei Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war.

*In bezug auf die Bestimmungen über die Einkommensteuern*

B.14.1. Die intervenierende Partei führt an, es liege eine Rückwirkung der Bestimmungen über die Einkommensteuern vor, da das Gesetz vom 24. Dezember 2002 in Ermangelung von abweichenden Bestimmungen zehn Tage nach der Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft getreten sei, nämlich am 10. Januar 2003, das heißt zu einem Zeitpunkt, als das Steuerjahr 2002 bereits abgeschlossen gewesen sei.

Artikel 32 § 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 sieht jedoch ausdrücklich vor, daß die angefochtenen Bestimmungen anwendbar sind ab dem 1. Januar 2002 und insofern in dem Fall, wo es um Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 geht, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war. Somit legt der Gesetzgeber in Anwendung von Artikel 4 des Gesetzes vom 31. Mai 1961 « über den Sprachengebrauch in Gesetzgebungsangelegenheiten, die Gestaltung, die Veröffentlichung und das Inkrafttreten von Gesetzes- und Verordnungstexten » einen anderen Zeitpunkt für das Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen als den zehnten Tag nach ihrer Veröffentlichung fest.

B.14.2. Da das Gesetz vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002 veröffentlicht wurde und die Bestimmungen über die Einkommensteuer am 1. Januar 2002 in Kraft getreten sind, verleiht der angefochtene Artikel 32 § 1 Absatz 1 den Artikeln 2 bis 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 keine Rückwirkung, weil diese die Steuersituation der Einkünfte betreffen, deren Besteuerungsbedingungen nicht als endgültig festgelegt gelten können.

*In bezug auf die Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug*

B.15.1. Gemäß Artikel 32 § 1 Absatz 1 sind die Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug auf die Einkünfte anwendbar, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, und insofern, wenn es sich um Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 handelt, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war. Somit finden diese Bestimmungen Anwendung auf Fakten, Handlungen und Situationen, die endgültig vollzogen waren, nämlich auf Auszahlungen, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens bereits gewährt oder für zahlbar erklärt worden waren.

B.15.2. Die Bestimmung verleiht folglich den Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug (den Artikeln 15 bis 17 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002) Rückwirkung.

B.16. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die so beschaffen ist, daß sie zu Rechtsunsicherheit führen kann, kann nur durch besondere Umstände gerechtfertigt werden, insbesondere wenn sie unerlässlich ist zur Verwirklichung einer gemeinnützigen Zielsetzung, wie das ordnungsgemäße Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes.

B.17. Am 23. April 2002 erschien im *Belgischen Staatsblatt* eine Bekanntmachung, wonach der Vorentwurf des Gesetzes zur Reform der Körperschaftsteuer am 19. April 2002 vom Ministerrat angenommen wurde und dieser Vorentwurf die Einführung eines Mobiliensteuervorabzugs auf Dividenden beinhaltete, die bei der teilweisen oder vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder beim Erwerb eigener Aktien durch Gesellschaften gezahlt oder gewährt werden. Der Mobiliensteuervorabzug würde gemäß dieser Bekanntmachung Anwendung finden « auf die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, und insofern bei Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen wurde ».

B.18. Das Gemeinwohl kann es erfordern, daß eine durch den Gesetzgeber als notwendig angesehene Steuermaßnahme sofortige Wirkung hat und daß die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, durch vorausschauendes Handeln die bezweckten Folgen der Maßnahme zu verringern, begrenzt wird.

Eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt*, mit der eine Änderung des Steuerrechts angekündigt wird, entspricht zwar gewissermaßen der Kritik der Unvorhersehbarkeit einer rückwirkenden Maßnahme, doch eine solche Bekanntmachung kann von ihrer Beschaffenheit her, nämlich wegen ihres bloßen Informationswertes und ihres Mangels an Verbindlichkeit, nicht die Rechtsunsicherheit aufheben, die durch die Rückwirkung entsteht. Eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt* kann infolgedessen nicht ausreichen, um die Rückwirkung einer Gesetzesbestimmung zu rechtfertigen.

Die Gesellschaften und ihre Liquidatoren würden ohne Rechtsgrundlage handeln, wenn sie lediglich aufgrund einer solchen Bekanntmachung einen Mobiliensteuervorabzug auf die von ihnen vorgenommenen Liquidations- und Erwerbsüberschüsse einbehalten würden. Wenn sie nachträglich aufgrund der angefochtenen Bestimmungen einen Mobiliensteuervorabzug auf diese Auszahlungen zahlen müßten, ohne sie vom Empfänger der Zahlungen zurückfordern zu können, würden sie anders behandelt als die anderen Steuerpflichtigen.

B.19. Aus den Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen geht das Bemühen des Gesetzgebers hervor, die Auflösung von Gesellschaften aus Steuergründen und die Auszahlung der Rücklagen mit Steuerbefreiung zu bekämpfen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 24).

Wie der Ministerrat anführt, kann der Gesetzgeber Maßnahmen ergreifen, um Vorgehensweisen zu vereiteln, mit denen Steuerpflichtige den Vorteil einer Befreiung für einen vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Zeitraum erhalten würden.

Das Bemühen, die unerwünschten Folgen einer Befreiung zu vermeiden, kann den Gesetzgeber dazu veranlassen, die Befreiung unverzüglich anzupassen oder abzuschaffen, doch es genügt nicht, um die Rückwirkung der Gesetzesänderung zu rechtfertigen.

B.20. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß kein Element die beanstandete Rückwirkung rechtfertigt.

Insofern Artikel 32 § 1 Absatz 1 des angefochtenen Gesetzes die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft, ist er nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar.

*In bezug auf den zweiten Teil*

B.21. In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2721 an, es liege eine Rückwirkung vor, da die Abgabe auf Liquidations- und Erwerbsauszahlungen in bezug auf Unternehmen eingeführt werde, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes aufgelöst worden seien, deren Auflösung jedoch noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Nach Darlegung der klagenden Parteien sei das angewandte Kriterium des Abschlusses der Auflösung nicht sachdienlich im Vergleich zur Zielsetzung - Bekämpfung des Mißbrauchs, der darin bestehe, eine Gesellschaft aus steuerlichen Gründen aufzulösen -, da dieser Mißbrauch zum Zeitpunkt der Auflösung erfolge.

B.22. Wie in B.5.3 dargelegt wurde, kann der Gesetzgeber, wenn er eine Maßnahme annimmt, um zu vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen im Gegensatz zu Dividenden steuerfrei ausgezahlt werden, diese Maßnahme unmittelbar auf alle als Liquidations- und Erwerbsüberschüsse ausgezahlte Rücklagen zur Anwendung bringen, sofern er dabei nicht von den allgemeinen Regeln über die Festlegung des Veranlagungsjahres abweicht.

Wenn der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung aufhebt, kann er jedoch den Standpunkt vertreten, daß diese Änderung der Politik mit sofortiger Wirkung durchzuführen ist, und ist er grundsätzlich nicht verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen.

Wenn die neue Regelung nur auf die Gesellschaften anwendbar gewesen wäre, die nach ihrem Inkrafttreten aufgelöst wurden, hätte dies zur Folge gehabt, daß für alle bereits aufgelösten Gesellschaften die Befreiung noch weiter bestanden hätte, da davon ausgegangen wird, daß eine Gesellschaft nach ihrer Auflösung zum Zwecke ihrer Liquidation weiter besteht, was mehrere Jahre dauern kann.

B.23. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen » für nichtig, insofern er die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft;

- weist die Klagen im übrigen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 23. Juni 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts