

Geschäftsverzeichnisnr. 5298
Entscheid Nr. 5/2013 vom 24. Januar 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 2 § 1, 4 § 2 und 10 Absatz 1 des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten R. Henneuse und M. Bossuyt, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten R. Henneuse,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 11. Januar 2012 in Sachen Catherine Navez gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 30. Januar 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 2 § 1, 4 § 2 und 10 § 1 [zu lesen ist: 10 Absatz 1] des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie einen Behandlungsunterschied einführen zwischen einerseits dem Anmelder, der im Ausland angelegte Kapitalien oder Wertpapiere repatriiert und die Zahlung der Zusatzabgabe von 6 Prozent vermeiden kann, indem er Investitionen und Reinvestitionen in unbewegliche Güter vornimmt, und andererseits dem Inhaber von in Belgien angelegten Wertpapieren im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 Buchstaben a) bis d) des Gesetzes vom 2. August 2002 über die Aufsicht über den Finanzsektor und die Finanzdienstleistungen, der die Zahlung der Zusatzabgabe von 6 Prozent nur vermeiden kann, indem er Reinvestitionen in bewegliche Güter vornimmt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Artikel 2 § 1 des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung bestimmt:

« Die in Absatz 2 beschriebenen natürlichen Personen, die Summen, Kapitalbeträge oder Wertpapiere erhalten haben, die nicht, oder die sich ergeben aus Einkünften, die ebenfalls nicht in einer in Belgien gesetzlich vorgeschriebenen Buchführung oder Erklärung angegeben wurden oder auf die die in Belgien geschuldete Steuer nicht erhoben wurde, können vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2004 eine Erklärung abgeben:

1. für die Summen, Kapitalbeträge oder Wertpapiere, die vor dem 1. Juni 2003 bei einem ausländischen Kreditinstitut oder einer ausländischen Börsengesellschaft angelegt waren auf einem Konto auf ihren Namen oder auf einem Konto, von dem sie nachweisen, dass sie letzten Endes die Anspruchsberechtigten sind;

2. für Wertpapiere im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 Buchstaben a) bis d) des Gesetzes vom 2. August 2002 über die Aufsicht über den Finanzsektor und die Finanzdienstleistungen, einschließlich Effekten von nicht notierten Gesellschaften, bezüglich deren die in Absatz 2 beschriebenen natürlichen Personen mit allen durch das Gemeinrecht erlaubten Beweismitteln, mit Ausnahme des Beweises durch Zeugen, Geständnis und Eid, nachweisen, dass sie diese Werte vor dem 1. Juni 2003 besessen haben.

Die natürlichen Personen im Sinne von Absatz 1 sind:

a) die Einwohner des Königreichs, die aufgrund von Artikel 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 der Steuer der natürlichen Personen unterliegen;

b) die Nichteinwohner des Königreichs, die aufgrund von Artikel 227 Nr. 1 desselben Gesetzbuches der Steuer der Gebietsfremden unterliegen.

Wenn die Summen, Kapitalien oder Wertpapiere auf ein Konto, das bei einem Kreditinstitut oder einer Börsengesellschaft eröffnet wurde, oder auf einen Lebensversicherungsvertrag oder einen Kapitalisierungsvertrag, der bei einer Versicherungsgesellschaft im Sinne von Artikel 6 § 1 geschlossen wurde, übertragen werden, muss dieser Transfer gleichzeitig mit der Erklärung bei demselben Institut erfolgen.

Wenn die Summen, Kapitalien oder Wertpapiere auf einem Konto bei einem ausländischen Kreditinstitut oder einer ausländischen Börsengesellschaft gehalten werden, muss die Erklärung bei der durch den Minister bestimmten zuständigen Dienststelle des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen eingereicht werden. Dieses ausländische Kreditinstitut oder diese ausländische Börsengesellschaft muss sich in einem Land oder Territorium befinden, das nicht auf der durch die Finanzielle Aktionsgruppe erstellten Liste der nicht mitarbeitenden Länder und Territorien angeführt ist.

In den in Absatz 1 Nr. 2 vorgesehenen Fällen müssen diese Wertpapiere auf einem Konto hinterlegt werden, das auf den Namen des Anmelders eröffnet wurde, und, außer im Falle einer Übertragung durch Erbfolge, während eines ununterbrochenen Zeitraums von drei Jahren hinterlegt bleiben:

1. entweder bei einem Kreditinstitut oder einer Börsengesellschaft im Sinne von Artikel 6 § 1; diese Hinterlegung muss gleichzeitig mit der Erklärung bei demselben Institut erfolgen;

2. oder bei einem ausländischen Kreditinstitut oder einer ausländischen Börsengesellschaft gemäß der Definition von Absatz 4; diese Hinterlegung muss gleichzeitig mit der Erklärung, die bei der zuständigen Dienststelle des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen im Sinne von Absatz 4 eingereicht werden muss, erfolgen.

Der in Absatz 5 vorgesehene Mindestzeitraum von drei Jahren wird weiterhin eingehalten, wenn im Falle einer zwischenzeitlichen Veräußerung der gesamte Verkaufspreis oder die erhaltene Rückzahlung innerhalb einer Frist von 30 Tagen in Wertpapiere im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 Buchstaben a) bis d) des Gesetzes vom 2. August 2002 über die Aufsicht über den Finanzsektor und die Finanzdienstleistungen reinvestiert wird.

Die Wertpapiere, die auf einem geregelten Markt gehandelt werden, werden in der Erklärung zu ihrem Marktwert zum 1. Juni 2003 angegeben. Aktien, die nicht auf einem geregelten Markt gehandelt werden, werden in der Erklärung zu ihrem Buchungswert angegeben, der auf der Grundlage des letzten Jahresabschlusses vor dem 1. Juni 2003 bestimmt wurde. Die anderen Wertpapiere, die nicht auf einem geregelten Markt gehandelt werden, werden in der Erklärung zu ihrem Realwert zum 1. Juni 2003 angegeben. Der König legt fest, auf welche Weise diese Werte bestimmt werden ».

B.1.2. Artikel 4 desselben Gesetzes bestimmt:

« § 1. Die Summen, Kapitalbeträge oder Wertpapiere, die in der Erklärung angegeben sind, unterliegen einer einmaligen Abgabe von neun Prozent der angegebenen Summen, Kapitalbeträge oder Wertpapiere.

§ 2. Die Summen, Kapitalbeträge oder Wertpapiere, die keine Inhabereffekten sind und in der Erklärung angegeben sind, unterliegen einer einmaligen Abgabe von sechs Prozent der angegebenen Summen, Kapitalbeträge oder Wertpapiere, wenn sie abzüglich der einmaligen Abgabe innerhalb von 30 Tagen nach dem Einreichen der Erklärung für einen Mindestzeitraum von drei Jahren investiert werden. Dieser vorgeschriebene Mindestzeitraum von drei Jahren ist weiterhin erfüllt bei Veräußerung oder Beendigung der vorgenommenen Investition unter der Bedingung, daß der Netto-Übertragungspreis oder der erhaltene Nettobetrag der Erstattung innerhalb von 30 Tagen erneut in Investitionen im Sinne dieses Paragraphen angelegt wird und dies für den verbleibenden Teil des Mindestzeitraums aufrechterhalten wird. Der König legt nach Beratung im Ministerrat die Bedingungen bezüglich der Beschaffenheit, der Modalitäten der Investition und der erneuten Investition sowie die diesbezügliche Kontrolle fest.

Im Falle einer Übertragung der in diesem Paragraphen vorgesehenen Summen, Kapitalbeträge oder Wertpapiere oder der vorgenommenen Investition durch Erbfolge muss der Anspruchsberechtigte die Verpflichtung zur Investition, zum Mindestzeitraum der Investition und zur erneuten Investition erfüllen ».

B.1.3. Artikel 2 § 1 des königlichen Erlasses vom 9. Januar 2004 zur Ausführung der Artikel 2 § 1 Absatz 7, 4 § 2, 6 § 3 Absatz 2 und 10 des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung bestimmt:

« In Anwendung von Artikel 4 § 2 des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung unterliegen die Summen, Kapitalien oder Wertpapiere einem Satz von sechs Prozent, wenn sie nach dem Abzug der einmaligen Abgabe verwendet werden für:

1. den Kauf, den Bau und/oder die Renovierung von bebauten unbeweglichen Gütern, die sich in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Gemeinschaft befinden;

2. den Kauf oder die Bildung von anderen Sachanlagen als unbewegliche Güter, Personenwagen, Kombiwagen, Kleinbusse und die vollständige Konfiguration von PCs und Peripheriegeräten, die zur Ausübung einer Berufstätigkeit dienen, aus der die Einkünfte im Sinne von Artikel 23 § 1 Nrn. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 hervorgehen;

3. die Zeichnung und die Bareinzahlung von Aktien oder Anteilen, die durch Gesellschaften anlässlich ihrer Gründung oder der Erhöhung ihres Kapitals auf andere Weise als durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegeben werden, wenn diese Aktien oder Anteile auf den Namen des Anmelders lauten oder auf einem Konto auf den Namen des Anmelders hinterlegt sind;

4. den Kauf, die Zeichnung und die Bareinzahlung von Wertpapieren im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 Buchstaben a) bis d) des Gesetzes vom 2. August 2002 über die Aufsicht über

den Finanzsektor und die Finanzdienstleistungen, einschließlich Effekten von nicht notierten Gesellschaften, wenn diese Wertpapiere auf den Namen des Anmelders lauten oder auf einem Konto auf den Namen des Anmelders hinterlegt sind;

5. Geldeinlagen auf den Namen des Anmelders, mit Ausnahme von Spareinlagen im Sinne von Artikel 21 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzbuches 1992. Das Anlegen der Summen auf einem Sichtkonto ist möglich, pro Transaktion, für einen Zeitraum von höchstens drei Monaten;

6. die Zahlung einer Prämie beim Abschluss eines Lebensversicherungsvertrags oder eines Kapitalisierungsvertrags bei einer Versicherungsgesellschaft, der durch den Anmelder gezeichnet wurde ».

B.1.4. Artikel 10 Absatz 1 desselben Gesetzes bestimmt:

« Wenn der Steuerpflichtige die in Artikel 2 § 1 Absatz 5 festgelegten Hinterlegungsbedingungen oder das in Artikel 4 § 2 vorgesehene Erfordernis der Investition oder Reinvestition nicht erfüllt hat oder nicht mehr erfüllt, ist eine Zusatzabgabe von sechs Prozent auf diese Summen, Kapitalien oder Wertpapiere geschuldet ».

B.2. Der vorliegende Richter fragt den Gerichtshof, ob der Gesetzgeber einen diskriminierenden Behandlungsunterschied eingeführt habe, indem er bei Strafe einer Zusatzabgabe von sechs Prozent vorgeschrieben habe, dass im Falle der Veräußerung vor Ablauf der dreijährigen Frist von beweglichen Aktiva, die der einmaligen befreienden Erklärung unterlägen, nachdem sie regelwidrig in Belgien gehalten worden seien (Artikel 2 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des fraglichen Gesetzes), die Investition in beweglicher Form erfolgen müsse, während, wenn regelwidrig im Ausland gehaltene bewegliche Aktiva Gegenstand einer einmaligen befreienden Erklärung gewesen seien (Artikel 2 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des fraglichen Gesetzes) und die hierdurch getätigte Investition vor Ablauf der dreijährigen Frist veräußert oder übertragen werde, der Gesetzgeber nicht vorschreibe, dass die Investition in Wertpapiere erfolge, sondern es dem König überlasse, die Beschaffenheit und die Modalitäten der besagten Investition festzulegen, so dass Er darin ebenfalls Investitionen in unbewegliche Güter habe einbeziehen können.

Der Gerichtshof beantwortet die Vorabentscheidungsfrage in dieser Auslegung.

B.3.1. Der bemängelte Behandlungsunterschied ergibt sich aus der Annahme eines Abänderungsantrags zum ursprünglichen Gesetzentwurf.

B.3.2. Der Gesetzesvorentwurf ermöglichte nur das Einreichen einer einmaligen befreienden Erklärung für Guthaben, die ein belgischer Steuerpflichtiger im Ausland besaß. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates hatte jedoch Folgendes hervorgehoben:

« Indem verlangt wird, dass es sich um Guthaben handeln muss, die ‘ vor dem 1. Juni 2003 bei einem ausländischen Kreditinstitut oder einer ausländischen Börsengesellschaft angelegt waren ’, schließt der Vorentwurf Wertpapiere und andere Guthaben, die in einem Safe in Belgien oder im Ausland aufbewahrt werden, von seinem Anwendungsbereich aus.

Der Staatsrat erkennt nicht die Rechtfertigung dieses Ausschlusses: Inwiefern wäre es beispielsweise tadelnswerter, nicht erklärte geerbte Valoren in einem Safe aufzubewahren, als sie in einer ausländischen Bank zu hinterlegen?

Geldsummen und Valoren, die in Safes aufbewahrt werden, könnten offenbar durch geeignete Kontrollmaßnahmen in den Vorteil derselben Regelung gelangen (Hinterlegung dieser Geldsummen und Valoren auf ein Konto in Belgien und Beibehaltung bis zum 31. Dezember 2004). In Ermangelung einer Rechtfertigung in der Begründung für den Ausschluss der in Safes aufbewahrten Geldsummen und Valoren missachtet das Gesetz den Verfassungsgrundsatz der Gleichheit, indem diesmal analoge Situationen auf unterschiedliche Weise behandelt werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, S. 31).

B.3.3. Der Gesetzgeber wollte diesen Behandlungsunterschied vermeiden, indem er es erlaubte, dass eine einmalige befreiende Erklärung auch für gewisse in Belgien gehaltene Guthaben eingereicht wird. Außerdem hat der Gesetzgeber die Besteuerung zu einem Vorzugssatz von sechs Prozent (statt des grundsätzlich festgelegten Satzes von neun Prozent) vorgesehen, sofern die Geldsummen, auf die sich die einmalige befreiende Erklärung bezieht, mit Ausnahme von Inhaberpapieren, für eine Mindestdauer von drei Jahren hinterlegt oder investiert wurden, wobei der Vorteil dieses Vorzugssatzes aufrechterhalten werden kann, wenn die Geldsummen im Laufe dieses Zeitraums von drei Jahren reinvestiert werden. Im Unterschied jedoch zu den Guthaben, die im Ausland gehalten werden und Gegenstand einer einmaligen befreienden Erklärung waren, hat der Gesetzgeber es als notwendig erachtet, vorzusehen, dass eine solche Reinvestition, wenn es sich um Guthaben im Sinne von Artikel 2 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des fraglichen Gesetzes handelt, nur in Wertpapiere erfolgen konnte.

Auf die Frage eines Abgeordneten zum Sinn dieses Behandlungsunterschieds hinsichtlich der « abweichenden Anlageregeln », die « für diese Kategorie von Anlagen vorgesehen ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, S. 160), hat der Minister geantwortet:

« Da Wertpapiere in andere Wertpapiere umgewandelt werden, kann es sich nicht um eine Diskriminierung handeln » (ebenda, S. 161).

B.4. Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass das fragliche Gesetz Bestandteil der Bekämpfung von Steuerhinterziehung ist. Die einmalige befreiende Erklärung bietet « eine einmalige Möglichkeit zur Regularisierung durch Zahlung einer Geldbuße », wobei gewisse Steuerpflichtige dazu veranlasst werden, die hinterzogenen Steuern doch zu zahlen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, SS. 3-4). Somit soll die hinterzogene Steuer doch gezahlt werden müssen in Form einer einmaligen Abgabe von sechs oder neun Prozent (ebenda).

Darüber hinaus bezweckte der Gesetzgeber den Vorarbeiten zufolge, Gelder wieder in den Wirtschaftskreislauf einzuführen, was «sich langfristig positiv auf die Steigerung des Bruttosozialproduktes und die damit einhergehende Zunahme der Investitionen und der Beschäftigung auswirken soll» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, S. 4). Außerdem sollen «die durch die einmalige befreiende Erklärung an die Staatskasse überwiesenen Beträge automatisch [...] zu einer Verringerung der Beiträge führen, die von den anderen Bürgern zur Sanierung der Staatsfinanzen gefordert werden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, S. 4).

B.5. Der bemängelte Behandlungsunterschied ist unter Berücksichtigung des Willens des Gesetzgebers zu beurteilen, es zu ermöglichen, dass die betreffenden Guthaben, sobald die einmalige Abgabe durch den Anmelder entrichtet wurde, wieder in die Wirtschaft einfließen, wie in B.4 dargelegt wurde.

B.6.1. In den Vorarbeiten heißt es bezüglich der in Artikel 4 § 2 des fraglichen Gesetzes vorgesehenen Arten von Investitionen:

« [Der] Minister wünscht, dass der Anwendungsbereich der Maßnahme möglichst weit ist, sofern die erklärten Gelder während eines Zeitraums von mindestens drei Jahren gesperrt bleiben. Jede Form der Investition beinhaltet ein gewisses Risiko, einschließlich des Baus eines Hauses oder der Hinterlegung eines Geldbetrags auf einem Bankkonto » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, S. 109).

Ebenso war ein Abgeordneter der Meinung, dass « der Gesetzentwurf sich auf Investitionen beziehen [müsste], die sich positiv auf die Wirtschaft auswirken (unbewegliche Güter, Aktien oder andere Formen von Anlagen in das Kapital eines Unternehmens, usw.) » (ebenda, S. 174).

Außerdem wurde ein Abänderungsantrag, der bezweckte, Investitionen in unbewegliche Güter vom Anwendungsbereich von Artikel 4 § 2 des fraglichen Gesetzes auszuschließen, weil es sich um eine Anlage « ohne Risiko » handele, durch den Senat abgelehnt (*Parl. Dok.*, Senat, 2003-2004, Nr. 3-427/3, SS. 32 und 38).

B.6.2. Es steht somit außer Zweifel, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, es zu ermöglichen, dass Guthaben, die im Ausland gehalten werden und einer einmaligen befreienden Erklärung unterliegen, selbst noch vor Ablauf der Frist von drei Jahren ab der Erklärung in unbewegliche Güter neu investiert werden.

B.7.1. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden und der Entscheidung des Gesetzgebers, es zu ermöglichen, dass eine einmalige befreiende Erklärung ebenfalls gewisse in Belgien

gehaltene Guthaben betrifft, stellt die Unmöglichkeit, diese Guthaben in unbewegliche Güter statt in bestimmte Wertpapieren zu reinvestieren, keine sachdienliche Maßnahme dar, um das in B.4 erwähnte und in B.6 präzierte Ziel zu erreichen.

Außerdem kann, wie der vorlegende Richter bemerkt und im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, das Verbot, während drei Jahren die Wertpapiere im Sinne von Artikel 2 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des fraglichen Gesetzes in unbewegliche Güter zu reinvestieren, die Klarheit des Gesetzestextes oder die Attraktivität des Systems der einmaligen befreienden Erklärung nicht besser gewährleisten.

B.7.2. Es trifft im Übrigen zwar zu, dass der Gesetzgeber dadurch, dass er die Hinterlegung der Wertpapiere im Sinne von Artikel 2 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des fraglichen Gesetzes auf einem auf den Namen des Anmelders eröffneten Konto während eines ununterbrochenen Zeitraums von drei Jahren vorgeschrieben hat, eine vernünftig gerechtfertigte Maßnahme ergriffen hat, um Steuerhinterziehung zu bekämpfen, da diese Wertpapiere verwendet werden können, um die Steuer - nämlich den Mobiliensteuervorabzug - zu umgehen, doch der Kauf eines unbeweglichen Gutes geht dennoch auch mit Garantien einher, die zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung aufgrund dieser Reinvestition dienen (Registrierungsgebühren, Mehrwertsteuer, Immobiliensteuervorabzug).

B.8. Der fragliche Behandlungsunterschied entbehrt einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 2 § 1 Absatz 6 des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er die vorschreibt, dass die Reinvestition der in Artikel 2 § 1 Absatz 1 Nr. 2 desselben Gesetzes erwähnten Guthaben während drei Jahren ab der Erklärung in Wertpapiere im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 Buchstaben a) bis d) des Gesetzes vom 2. August 2002 über die Aufsicht über den Finanzsektor und die Finanzdienstleistungen zu erfolgen hat, unter Ausschluss der Reinvestition in Immobilien.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 24. Januar 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) R. Henneuse