

Geschäftsverzeichnisnr. 5848
Entscheid Nr. 23/2015 vom 19. Februar 2015

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 192 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Brügge.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 12. Februar 2014 in Sachen der « Nikris » PGmbHmA gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 20. Februar 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brügge folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« - Verstößt Artikel 192 des EStGB gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, dahingehend ausgelegt, dass bei einem Rückkauf eigener Aktien oder Anteile [die Plusdifferenz zwischen der erhaltenen Auszahlung und dem Steuerwert der Aktien oder Anteile] für die begünstigte Gesellschaft als ein verwirklichter Mehrwert auf Aktien oder Anteile im Sinne von Artikel 192 des EStGB betrachtet wird, insofern der Teil der erhaltenen Auszahlung, der den Steuerwert der Aktien oder Anteile überschreitet, bei der auszahlenden Gesellschaft auf das eingezahlte Kapital (im Sinne von Artikel 184 Absatz 1 des EStGB) angerechnet wurde, während diese Plusdifferenz, auch wenn sie bei der auszahlenden Gesellschaft auf das eingezahlte Kapital (im Sinne von Artikel 184 Absatz 1 des EStGB) angerechnet wurde, im Falle einer Kapitalherabsetzung mit Auszahlung an die Aktionäre oder Gesellschafter, für die begünstigte Gesellschaft als ein Gewinn betrachtet wird, der in Anwendung von Artikel 192 des EStGB nicht von der Steuer befreit werden kann? »

- Verstößt Artikel 192 des EStGB gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, dahingehend ausgelegt, dass im Falle einer Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung an die Aktionäre oder Gesellschafter, wobei die Auszahlung insgesamt auf das eingezahlte Kapital (im Sinne von Artikel 184 Absatz 1 des EStGB) der auszahlenden Gesellschaft angerechnet wird, die Auszahlung für den Aktionär oder Gesellschafter, der eine Gesellschaft ist, nur insofern von der Steuer befreit wird (in Anwendung von Artikel 192 des EStGB), als die erhaltene Auszahlung auf den Steuerwert der Aktien oder Anteile angerechnet wird und diesen Wert nicht überschreitet, während dieselbe Auszahlung für den Aktionär oder Gesellschafter, der eine natürliche Person ist, bedingungslos von der Steuer befreit wird? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Der fragliche Artikel 192 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) ist Teil der Regelung der Besteuerungsgrundlage in der Gesellschaftssteuer und bezieht sich auf die Befreiung der Mehrwerte. Diese Bestimmung lautete in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung:

« § 1. Ebenfalls vollständig steuerfrei sind nicht in Artikel 45 § 1 Absatz 1 erwähnte Mehrwerte auf Aktien oder Anteile, deren mögliche Einkünfte für einen Abzug von den Gewinnen gemäß den Artikeln 202 § 1 und 203 in Betracht kommen.

Die Steuerbefreiung ist nur in dem Maße anwendbar, wie der steuerpflichtige Betrag der Mehrwerte den Gesamtbetrag der vorher auf die veräußerten Aktien oder Anteile zugelassenen Wertminderungen abzüglich des Gesamtbetrags der aufgrund von Artikel 24 Absatz 1 Nr. 3 besteuerten Mehrwerte übersteigt.

§ 2. Ist in Bezug auf die in Artikel 46 § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Verrichtungen die in Artikel 47 erwähnte Wiederanlage Teil der Einbringung oder hat die Gesellschaft, zu deren Gunsten die Einbringung erfolgt, sich gegebenenfalls unwiderruflich dazu verpflichtet, diese Wiederanlage durchzuführen, wird der zum Zeitpunkt der Einbringung vorläufig nicht besteuerte Teil des in Artikel 47 erwähnten Mehrwertes für den ehemaligen Steuerpflichtigen vollständig von der Steuer befreit unbeschadet der Anwendung in Bezug auf diesen Mehrwert der Bestimmungen von Artikel 190 auf die Gesellschaft, zu deren Gunsten die Einbringung erfolgt. Die buchhalterische Darstellung dieses Mehrwertes für die Gesellschaft, zu deren Gunsten die Einbringung erfolgt, hat keine Auswirkung auf die Festlegung des Ergebnisses des Besteuerungszeitraums.

§ 3. Für die Anwendung von § 1 Absatz 1 gilt die Bedingung in Bezug auf die möglichen Einkünfte aus Aktien oder Anteilen von privaten Kapitalanlagefonds mit fixem Kapital erwähnt in Artikel 119 des Gesetzes vom 20. Juli 2004 über bestimmte Formen der gemeinsamen Portfolioverwaltung als erfüllt, wenn diese Gesellschaften die Gesamtheit ihrer Aktiva anlegen:

1. in Aktien oder Anteile, deren mögliche Einkünfte für einen vollständigen Abzug von den Gewinnen gemäß den Artikeln 202 § 1 und 203 in Betracht kommen, oder

2. in Aktien oder Anteile von privaten Kapitalanlagefonds mit fixem Kapital erwähnt in Artikel 119 des Gesetzes vom 20. Juli 2004 oder

3. zusätzlich oder zeitweilig in Terminanlagen mit einer Höchstdauer von sechs Monaten oder in flüssige Mittel, sofern diese Anlagen pro Kalendertag 10 Prozent der Bilanzsumme am ersten Tag des Besteuerungszeitraums nicht übersteigen, so wie in Anwendung der gemeinrechtlichen Buchführungsvorschriften festgelegt und erhöht oder verringert um die bis zu diesem Kalendertag gebuchten Erhöhungen oder Herabsetzungen des eingezahlten Kapitals, verwirklichten Mehr- oder Minderwerte oder ausgeschütteten Dividenden, und dies während eines Zeitraums, der pro Besteuerungszeitraum mindestens diesem Besteuerungszeitraum verringert um sechs Monate entspricht.

Für die Anwendung des vorliegenden Paragraphen werden Investmentgesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union den Merkmalen eines in Artikel 119 des Gesetzes vom 20. Juli 2004 erwähnten Organismus für gemeinsame Anlagen entsprechen und deren Wertpapiere gemäß den entsprechenden Bestimmungen dieses Mitgliedstaates in Bezug auf die öffentliche Aufforderung zur Zeichnung privat gehalten werden, mit den in Artikel 119 desselben Gesetzes erwähnten privaten Kapitalanlagefonds mit fixem Kapital gleichgesetzt ».

B.1.2. Artikel 45 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung bestimmte:

« Steuerfrei sind ebenfalls Mehrwerte auf Aktien oder Anteile von inländischen Gesellschaften oder Gesellschaften, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen

Gemeinschaften liegt, wenn diese Mehrwerte verwirklicht oder festgestellt werden anlässlich einer Fusion durch Übernahme, einer Fusion durch Gründung einer neuen Gesellschaft, einer Aufspaltung durch Übernahme, einer Aufspaltung durch Gründung neuer Gesellschaften, einer gemischten Aufspaltung, eines mit der Aufspaltung gleichgesetzten Vorgangs oder anlässlich der Annahme einer anderen Rechtsform, die entweder in Anwendung der Artikel 211 § 1 oder 214 § 1 - sofern der Vorgang durch neue Aktien oder Anteile, die zu diesem Zweck ausgegeben werden, vergütet wird - oder in Anwendung ähnlicher Bestimmungen in diesem anderen Staat durchgeführt wird ».

Artikel 202 § 1 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung bestimmte:

« Von den Gewinnen des Besteuerungszeitraums werden in dem Maße, wie sie sich darin befinden, ebenfalls abgezogen:

1. Dividenden ausschließlich der Einkünfte, die anlässlich der Übertragung auf eine Gesellschaft ihrer eigenen Aktien oder Anteile oder anlässlich der Gesamt- oder Teilverteilung des Gesellschaftsvermögens einer Gesellschaft erzielt werden,

2. die Plusdifferenz zwischen erhaltenen Summen oder dem Wert erhaltener Bestandteile und dem Anschaffungs- oder Investitionswert der Aktien oder Anteile, die von der Gesellschaft erworben, ausgezahlt oder umgetauscht werden, die sie ausgegeben hatte, eventuell erhöht um diesbezügliche Mehrwerte, die vorher aufgezeichnet und nicht steuerfrei waren, in dem Maße, wie diese Plusdifferenz eine Dividende darstellt, auf die die Artikel 186, 187 oder 209 oder ähnliche Bestimmungen ausländischen Rechts angewandt wurden,

3. Einkünfte aus Vorzugsaktien der Nationalen Gesellschaft der Belgischen Eisenbahnen,

4. Einkünfte aus belgischen Staatspapieren und Anleihen des ehemaligen Belgisch Kongo, die unter Befreiung von belgischen Real- und Personensteuern oder von sämtlichen Steuern ausgegeben wurden,

5. Einkünfte aus Anleihepapieren zur Refinanzierung von Anleihen, die von der Nationalen Wohnungsbaugesellschaft und der Nationalen Grundstücksgesellschaft oder vom Abschreibungsfonds für den sozialen Wohnungsbau aufgenommen wurden. Diese Bestimmung gilt nur für Anleihen, die durch die Königlichen Erlasse vom 25. November 1986, 5. Dezember 1986, 9. März 1987, 27. April 1987 und 18. Juni 1987 erlaubt wurden ».

Artikel 203 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2009 geltenden Fassung bestimmte:

« § 1. In Artikel 202 § 1 Nr. 1 und 2 erwähnte Einkünfte sind zudem nicht abzugsfähig, wenn sie gewährt oder zuerkannt werden von:

1. einer Gesellschaft, die der Gesellschaftssteuer oder einer ausländischen Steuer gleicher Art nicht unterliegt oder die in einem Land ansässig ist, in dem die Bestimmungen des allgemeinen Rechts in Bezug auf Steuern erheblich vorteilhafter sind als in Belgien,

2. einer Finanzierungsgesellschaft, einer Geldanlagegesellschaft oder einer Investmentgesellschaft, die zwar im Land ihres Steuerwohnsitzes einer in Nummer 1 erwähnten Steuer unterliegt, zu deren Gunsten in diesem Land aber ein vom allgemeinen Recht abweichendes Besteuerungssystem angewandt wird,

3. einer Gesellschaft in dem Maße, wie die Einkünfte, die sie erzielt, die keine Dividenden sind, ihren Ursprung außerhalb des Landes ihres Steuerwohnsitzes haben und im Land des Steuerwohnsitzes zu ihren Gunsten ein besonderes vom allgemeinen Recht abweichendes Besteuerungssystem angewandt wird,

4. einer Gesellschaft in dem Maße, wie sie Gewinne durch eine oder mehrere ausländische Niederlassungen erzielt, die global gesehen einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem als in Belgien unterliegen,

5. einer Gesellschaft, die keine Investmentgesellschaft ist und die Dividenden neu ausschüttet, die in Anwendung der Nummern 1 bis 4 selbst nicht zu mindestens 90 Prozent abgezogen werden könnten.

Die in Absatz 1 Nr. 1 erwähnten Bestimmungen des allgemeinen Rechts in Bezug auf Steuern gelten als erheblich vorteilhafter als in Belgien, wenn in den vom König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass bestimmten Fällen:

- entweder der gemeinrechtliche nominale Satz der Steuer auf die Gewinne der Gesellschaft unter 15 Prozent liegt

- oder im allgemeinen Recht der Satz, der der tatsächlichen Steuerlast entspricht, unter 15 Prozent liegt.

Für die Anwendung von Absatz 1 Nr. 1 gelten die Bestimmungen des allgemeinen Rechts in Bezug auf Steuern, die auf die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gesellschaften anwendbar sind, nicht als erheblich vorteilhafter als in Belgien.

§ 2. Paragraph 1 Nr. 1 ist nicht auf Dividenden anwendbar, die von Interkommunalen gewährt oder zuerkannt werden, die dem Gesetz vom 22. Dezember 1986 unterliegen.

Paragraph 1 Nr. 2 ist nicht auf Investmentgesellschaften anwendbar, deren Satzung die jährliche Verteilung von mindestens 90 Prozent der Einkünfte, die sie erzielt haben, nach Abzug der Entlohnungen, Provisionen und Kosten vorsehen, sofern und in dem Maße, wie diese Einkünfte aus Dividenden stammen, die selbst die in § 1 Nr. 1 bis 4 erwähnten Abzugsbedingungen erfüllen, oder wie sie aus Mehrwerten stammen, die die Gesellschaften auf Aktien oder Anteile verwirklicht haben, die aufgrund von Artikel 192 § 1 von der Steuer befreit werden können.

Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 ist nicht auf Dividenden anwendbar, die von privaten Kapitalanlagefonds mit fixem Kapital erwähnt in Artikel 119 des Gesetzes vom 20. Juli 2004 über bestimmte Formen der gemeinsamen Portfolioverwaltung ausgeschüttet werden, in dem Maße, wie die Einkünfte aus Mehrwerten stammen, die auf Anlagen erwähnt in Artikel 192 § 3 Nr. 1 und 2 verwirklicht werden, oder aus Dividenden, die aus diesen Anlagen hervorgehen.

Für die Anwendung von Absatz 3 werden Investmentgesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union den Merkmalen eines in Artikel 6 Absatz 1 Nr. 2 des Gesetzes vom 20. Juli 2004 erwähnten Organismus für gemeinsame Anlagen mit fixer Anzahl Anteile entsprechen, Satzungsform haben, für eine bestimmte Dauer gegründet sind und deren ausschließlicher Zweck die gemeinsame Anlage in zugelassene Finanzinstrumente ist, die von nicht notierten Gesellschaften ausgegeben werden, deren Finanzinstrumente gemäß den entsprechenden Bestimmungen dieses Mitgliedstaates in Bezug auf die öffentliche Aufforderung zur Zeichnung privat gehalten werden, mit den in Artikel 119 desselben Gesetzes erwähnten privaten Kapitalanlagefonds mit fixem Kapital gleichgesetzt.

Paragraph 1 Nr. 2 und 5 sind nicht auf Dividenden anwendbar, die aufgrund einer direkten oder indirekten Beteiligung an einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Finanzierungsgesellschaft erzielt werden, die für den Aktionär rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht, sofern und in dem Maße, wie die Summe der besteuerten Rücklagen zu Beginn des Besteuerungszeitraums und des eingezahlten Kapitals am Ende dieses Zeitraums der Finanzierungsgesellschaft 33 Prozent der Schulden nicht übersteigt.

Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 4 ist nicht anwendbar, wenn die tatsächlich global erhobene Steuer auf Gewinne der ausländischen Niederlassung mindestens 15 Prozent beträgt oder wenn die Gesellschaft und ihre ausländische Niederlassung in Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind.

Paragraph 1 Nr. 5 ist nicht anwendbar, wenn die neu ausschüttende Gesellschaft:

1. eine inländische Gesellschaft ist oder eine ausländische Gesellschaft, die in einem Land ansässig ist, mit dem Belgien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterzeichnet hat und die dort einer ähnlichen Steuer wie der Gesellschaftssteuer unterliegt, ohne dass ein vom allgemeinen Recht abweichendes Besteuerungssystem zu ihren Gunsten angewandt wird, und deren Aktien notiert sind an einer Wertpapierbörse eines Mitgliedstaates der Europäischen Union unter den Bedingungen der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 5. März 1979 (79/279/EWG) zur Koordinierung der Bedingungen für die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse, oder aber eines Drittstaates, dessen Rechtsvorschriften zumindest gleichwertige Zulassungsbedingungen vorsehen,

2. eine Gesellschaft ist, deren erzielte Einkünfte vom Recht auf Abzug, das durch vorliegenden Artikel in Belgien oder durch eine Maßnahme ausländischen Rechts mit ähnlicher Auswirkung geregelt wird, ausgeschlossen wurden.

§ 3. Für die Anwendung von § 1 Nr. 5 und unbeschadet des Paragraphen 2 gelten direkt oder indirekt von den in § 1 Nr. 1 und 2 erwähnten Gesellschaften gewährte oder zuerkannte Dividenden als Dividenden, die die Abzugsbedingungen nicht erfüllen.

§ 4. Für die Bewilligung der Regelung der definitiv besteuerten Einkünfte für Dividenden von Gesellschaften mit fixem Kapital, die von der Kommission für das Bank-, Finanz- und Versicherungswesen zugelassen sind für Anlagen in nicht notierte Aktien, gilt die in § 2 Absatz 2 erwähnte Schwelle von 90 Prozent als erreicht, wenn diese Investmentgesellschaften den Nettoertrag in Anwendung von Artikel 57 des Königlichen Erlasses vom 18. April 1997 über Institute für Anlagen in nicht notierten Gesellschaften und Wachstumsgesellschaften ausgeschüttet haben und sofern sie in Anwendung dieses Artikels dazu verpflichtet waren ».

B.2. Das Ziel des fraglichen Artikels 192 des EStGB 1992 besteht darin, analog zum Abzug für definitiv besteuerte Einkünfte (nachstehend: DBE) eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden in dem Fall, dass eine Gesellschaft ihre Gewinne nicht als Dividenden auszahlt, sondern den Rücklagen zuführt.

Mit der fraglichen Bestimmung wird dieses Ziel angestrebt, indem diese Mehrwerte für die Gesellschaft als Aktionär von der Steuer befreit wird, sofern die Einkünfte aus den betreffenden Aktien oder Anteilen für den DBE-Abzug berücksichtigt werden und sofern der besteuerebare Betrag der Mehrwerte höher ist als die Summe der zuvor auf die übertragenen Aktien oder Anteile angenommenen Wertminderungen, abzüglich der Summe der Mehrwerte, die gemäß Artikel 24 Absatz 1 Nr. 3 besteuert wurden.

In den Vorarbeiten wurde diesbezüglich Folgendes angeführt:

« Die Artikel 3 D und 9 § 1 bezweckten, zugunsten von Gesellschaften mit Wirkung vom Steuerjahr 1992 die Einführung eines bedingungslosen Systems der Befreiung von Mehrwerten auf Aktien oder Anteile, deren Einkünfte berücksichtigt werden, um in den Vorteil des Systems der definitiv besteuerten Einkünfte zu gelangen.

Um zu beurteilen, ob die im Rahmen dieses Systems geltenden Bedingungen erfüllt sind, muss man sich in den Zeitpunkt der Veräußerung der Aktien oder Anteile versetzen.

Die neue Maßnahme bezweckt, ein System der Befreiung von Mehrwerten auf solche Aktien einzuführen, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung dieser Einkünfte zu vermeiden; Letztere unterlagen grundsätzlich der Einkommensteuer zu dem Zeitpunkt, als die erzielten Gewinne durch die Gesellschaft, deren Aktien verkauft wurden, den Rücklagen zugeführt wurden.

Im Gegensatz zu Artikel 36 des EStGB wird der Entwurf von Artikel 105*bis* des EStGB, der ihn ersetzen wird, auf alle Mehrwerte Anwendung finden, die auf solche Aktien erzielt werden, einschließlich derjenigen, die anlässlich eines Umtauschs, einer Schenkung oder einer Einbringung in eine Gesellschaft erzielt oder festgelegt werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/1, S. 7).

B.3. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass Artikel 192 § 1 des EStGB 1992 durch die Steuerverwaltung in dem Sinne ausgelegt wird, dass bei einer Kapitalherabsetzung mit Auszahlung an die Aktionäre, die vollständig auf das eingezahlte Kapital angerechnet wird, die Befreiung auf Mehrwerte nicht gilt auf den Teil der Rückzahlung zugunsten einer Gesellschaft, der über den Steuerwert der Aktien oder Anteile hinausgeht. In dieser Auslegung wird die fragliche Bestimmung dem Gerichtshof zur Prüfung vorgelegt.

B.4. In den beiden Vorabentscheidungsfragen wird der Gerichtshof gebeten, die Vereinbarkeit von Artikel 192 § 1 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung zu prüfen.

Weder aus der Vorlageentscheidung, noch aus den eingereichten Schriftstücken geht jedoch hervor, dass das Legalitätsprinzip in Steuersachen, so wie es durch Artikel 170 der Verfassung gewährleistet wird, betroffen wäre. Es wird nämlich nicht bemängelt, dass die fragliche Bestimmung nicht die wesentlichen Elemente einer Steuer festlegen oder zu Unrecht der ausführenden Gewalt eine Ermächtigung erteilen würde. Es ist die Auslegung, die dieser Bestimmung durch die Steuerverwaltung verliehen wird, die in Frage gestellt wird. Folglich muss der Gerichtshof die fragliche Bestimmung nur im Lichte des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung prüfen, so wie er durch die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung gewährleistet wird.

B.5. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 192 § 1 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung befragt, «dahingehend ausgelegt, dass bei einem Rückkauf eigener Aktien oder Anteile [die Plusdifferenz zwischen der erhaltenen Auszahlung und dem Steuerwert der Aktien oder Anteile] für die begünstigte Gesellschaft als ein verwirklichter Mehrwert auf Aktien oder Anteile im Sinne von Artikel 192 des EStGB betrachtet wird, insofern der Teil der erhaltenen Auszahlung, der den Steuerwert der Aktien oder Anteile überschreitet, bei der auszahlenden Gesellschaft auf das eingezahlte Kapital (im Sinne von Artikel 184 Absatz 1 des EStGB) angerechnet wurde, während diese Plusdifferenz, auch wenn sie bei der auszahlenden Gesellschaft auf das eingezahlte Kapital (im Sinne von Artikel 184 Absatz 1 des EStGB) angerechnet wurde, im Falle einer Kapitalherabsetzung mit Auszahlung an die Aktionäre oder Gesellschafter, für die begünstigte Gesellschaft als ein Gewinn betrachtet wird, der in Anwendung von Artikel 192 des EStGB nicht von der Steuer befreit werden kann ».

B.6.1. In dieser Vorabentscheidungsfrage wird daher davon ausgegangen, dass der Überschuss, der bei einem Rückkauf von eigenen Aktien oder Anteilen und bei einer Kapitalherabsetzung mit Auszahlung an die Aktionäre oder Gesellschafter erzielt wird - indem ein positiver Saldo zwischen der erhaltenen Auszahlung und dem Steuerwert der Aktien besteht - in Bezug auf den Aktionär oder Gesellschafter, der eine Gesellschaft ist, aufgrund von Artikel 192 des EStGB 1992 unterschiedlich behandelt würde. Die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung von Mehrwerten würde Anwendung finden bei einem Rückkauf von eigenen Aktien oder Anteilen, jedoch nicht bei einer Kapitalherabsetzung mit Auszahlung an die Aktionäre oder Gesellschafter.

B.6.2. Auf den Rückkauf von eigenen Aktien oder Anteilen findet seit der Reform der Gesellschaftssteuer im Jahr 2002 der DBE-Abzug von Artikel 202 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 Anwendung. Der DBE ist keine Steuerbefreiung, sondern ein Abzug des besteuerten Gewinns, der überdies einer Reihe von Bedingungen unterliegt, die sich von denjenigen unterscheiden, die für die Befreiung für Mehrwerte auf Aktien oder Anteile gelten. In Bezug auf die verkaufende Gesellschaft wird der « Rückkaufsmehrwert » daher nicht als befreiter Mehrwert auf Aktien oder Anteile betrachtet, sondern als ein vom Gewinn abziehbarer Bestandteil als definitiv besteuerte Einkünfte.

B.6.3. Somit ist nicht ersichtlich, dass Artikel 192 des EStGB 1992 im Fall eines Rückkaufs von eigenen Aktien oder Anteilen Anwendung finden würde, sodass die erste Vorabentscheidungsfrage auf einem falschen Ausgangspunkt beruht und folglich keiner Antwort bedarf.

B.7. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage möchte der vorlegende Richter erfahren, ob Artikel 192 des EStGB 1992 vereinbar sei mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, wenn er in dem Sinne ausgelegt werde, dass bei einer Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung an die Aktionäre oder Gesellschafter, wobei die Auszahlung vollständig mit dem eingezahlten Kapital verrechnet werde, die Auszahlung für den Aktionär oder Gesellschafter, der eine Gesellschaft sei, nur in dem Maße befreit werde, dass die erhaltene Auszahlung auf den Steuerwert der Aktien oder Anteile angerechnet werde und diesen Wert nicht überschreite, während der Aktionär oder Gesellschafter, der eine natürliche Person sei, für die gleiche Auszahlung wohl eine vollständige Befreiung erhalte.

B.8.1. Der Ministerrat macht geltend, dass Steuerpflichtige, die der Gesellschaftssteuer unterliegen, und Steuerpflichtige, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen, keine vergleichbaren Personenkategorien seien, weil die Gesellschaften gemäß einem grundverschiedenen Steuersystem besteuert würden.

B.8.2. Die Steuer der natürlichen Personen und die Gesellschaftssteuer unterliegen unterschiedlichen Grundsätzen. Neben den Unterschieden bezüglich des Steuersatzes ist festzuhalten, dass alle Einkünfte, Gewinne und Profite der Gesellschaften zu versteuern sind, was für natürliche Personen nicht der Fall ist; während diese nur die gesetzlich vorgesehenen Kosten von ihrem steuerpflichtigen Einkommen abziehen dürfen, darf eine Gesellschaft alle Kosten abziehen, die nicht durch das Gesetz ausgeschlossen sind.

Die wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Steuersystemen schließen jedoch nicht aus, dass sie hinsichtlich spezifischer Verrichtungen miteinander verglichen werden könnten.

B.9. Der fragliche Artikel 192 § 1 des EStGB 1992 ist Bestandteil der Bestimmungen in der Gesellschaftssteuer, die sich auf die befreiten Einkünfte beziehen, und regelt die Befreiungen bezüglich der Mehrwerte auf Aktien oder Anteile.

In der Vorabentscheidungsfrage wird nicht angegeben, mit welchen Bestimmungen in der Steuer der natürlichen Personen die fragliche Bestimmung verglichen wird.

B.10.1. Die Befreiungen in Bezug auf Mehrwerte auf Aktien oder Anteile werden hinsichtlich der Steuer der natürlichen Personen in Artikel 45 des EStGB 1992 geregelt.

B.10.2. Aus der Vorlageentscheidung und aus den beim Gerichtshof eingereichten Schriftstücken geht jedoch hervor, dass die Vorabentscheidungsfrage sich nicht auf diese Regelung bezieht, sondern auf Artikel 18 Nr. 2 des EStGB 1992, der die Steuer auf Dividenden betrifft.

B.10.3. Aufgrund von Artikel 18 Nr. 2 des EStGB 1992 in der im Steuerjahr 2009 anwendbaren Fassung gelten « Rückzahlungen von eingezahltem Kapital, die in Ausführung einer gemäß den koordinierten Gesetzen über die Handelsgesellschaften ordnungsgemäß getroffenen Entscheidung zur Herabsetzung des Gesellschaftskapitals geleistet werden » nicht als Dividenden.

B.10.4. Die Befreiung der Auszahlung, die eine natürliche Person erhält, wenn die Gesellschaft, deren Aktionär oder Gesellschafter sie ist, eine Kapitalherabsetzung mit Auszahlung an die Aktionäre oder Gesellschafter im Sinne von Artikel 317 oder Artikel 613 des Gesellschaftsgesetzbuches vornimmt, wird in der Steuer der natürlichen Personen somit im Rahmen der Regelung bezüglich der Dividenden geregelt.

B.10.5. Die Besteuerbarkeit von Dividenden in der Gesellschaftssteuer wird nicht durch die fragliche Bestimmung geregelt, sondern durch die Artikel 185, 186, 202 und 203 des EStGB 1992.

B.11. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die in der zweiten Vorabentscheidungsfrage erwähnten Befreiungen Bestandteil von zwei Regelungen sind, die derart unterschiedlich sind, dass sie nicht auf sachdienliche Weise miteinander verglichen werden können.

B.12. Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

- Die erste Vorabentscheidungsfrage bedarf keiner Antwort.

- Artikel 192 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. Februar 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) A. Alen