

Geschäftsverzeichnissnr. 5886
Entscheid Nr. 75/2015 vom 28. Mai 2015

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 192 und 203 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 2006 und 2007 geltenden Fassung , gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, und den Richtern E. De Groot, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût und T. Giet, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 19. März 2014 in Sachen der « Belgischen Gesellschaft der Autoren, Komponisten und Verleger » Gen.mbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 11. April 2014 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Sind die Artikel 192 und 233 [zu lesen ist: 203] des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (in der auf das betreffende Steuerjahr anwendbaren Fassung) vereinbar mit den in den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung verankerten Grundsätzen der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, indem sie von der Regelung bezüglich der Befreiung der Mehrwerte auf Aktien (Artikel 192 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) die auf Aktien von thesaurierenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital realisierten Mehrwerte ausschließen, im Gegensatz zu den ausschüttenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (Verbindung der Artikel 192 § 1 und 203 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992)? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. In der für die Steuerjahre 2006 und 2007 geltenden Fassung bestimmten die Artikel 192, 202 und 203 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992):

« Art. 192. § 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 ».

« Art. 202. § 1. 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.

§ 2. In § 1 Nr. 1 und 2 erwähnte Einkünfte sind nur abzugsfähig, sofern:

1. am Datum der Zuerkennung oder Ausschüttung dieser Einkünfte die Gesellschaft, die die Einkünfte bezieht, am Kapital der Gesellschaft, die sie ausschüttet, eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent oder mit einem Investitionswert von mindestens 1.200.000 EUR besitzt,

2. diese Einkünfte sich auf Aktien oder Anteile beziehen, die die Beschaffenheit von Finanzanlagen haben und während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr in Volleigentum sind oder waren.

Der König bestimmt durch einen im Ministerrat beratenen Erlass die Aktien oder Anteile, die in Bezug auf die Anwendung von Absatz 1 Nr. 2 für die in Artikel 56 § 1 erwähnten Kreditinstitute, die in Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe *h*) erwähnten Versicherungsunternehmen und die in Artikel 47 des Gesetzes vom 6. April 1995 über die Sekundärmärkte, den Status von Investmentgesellschaften und deren Kontrolle, die Vermittler und Anlageberater erwähnten Börsengesellschaften die Beschaffenheit von Finanzanlagen haben.

Für Umtausch von Aktien oder Anteilen aufgrund der in Artikel 45 erwähnten Geschäfte und für Veräußerung oder Erwerb von Aktien oder Anteilen aufgrund von steuerneutralen Geschäften, die in den Artikeln 46 § 1 Absatz 1 Nr. 2, 211, 214 § 1 und 231 §§ 2 und 3 erwähnt sind, gilt für die Anwendung von Absatz 1 Nr. 2, dass sie nicht stattgefunden haben.

Die in Absatz 1 erwähnten Bedingungen sind jedoch nicht anwendbar auf Einkünfte:

1. die von Investmentgesellschaften bezogen werden,
2. die von Interkommunalen gewährt oder zuerkannt werden, die dem Gesetz vom 22. Dezember 1986 unterliegen,
3. die von Investmentgesellschaften gewährt oder zuerkannt werden.

Die in Absatz 1 Nr. 1 erwähnten Bedingungen sind jedoch nicht anwendbar auf Einkünfte:

1. die von den in Artikel 56 § 1 erwähnten Kreditinstituten bezogen werden,
2. die von den in Artikel 56 § 2 Nr. 2 Buchstabe *h*) erwähnten Versicherungsunternehmen bezogen werden,
3. die von den in Artikel 47 des vorerwähnten Gesetzes vom 6. April 1995 erwähnten Börsengesellschaften bezogen werden.

Die in Artikel 2 § 2 erwähnte Fiktion der Nichtübertragung des Eigentums ist für die Bestimmung, ob die in Absatz 1 Nr. 1 erwähnte Bedingung erfüllt ist, nicht anwendbar.

Zudem sind in § 1 Absatz 1 Nr. 1 und 2 erwähnte Einkünfte, die aufgrund von Aktien oder Anteilen bezogen werden, die aufgrund einer Vereinbarung über die Leistung von dinglichen Sicherheiten oder eines Verleihs mit Bezug auf Finanzinstrumente erworben wurden, nicht abzugsfähig ».

« Art. 203. § 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 Nr. 2 und 5 [ist] 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 ».

B.2. Der vorliegende Richter befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der Artikel 192 und 203 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, insofern sie von der Regelung bezüglich der Befreiung der Mehrwerte auf Aktien (Artikel 192 des EStGB 1992) die auf Aktien von thesaurierenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital realisierten Mehrwerte ausschließen würden, im Gegensatz zu den ausschüttenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (Verbindung der Artikel 192 § 1 und 203 §§ 1 und 2 des EStGB 1992).

B.3.1. Gemäß Artikel 192 des EStGB 1992 in der Fassung, die auf die vor dem vorliegenden Richter anhängige Streitsache anwendbar ist, werden Mehrwerte auf Aktien oder Anteile, deren mögliche Einkünfte für einen Abzug von den Gewinnen gemäß den Artikeln 202 § 1 und 203 in Betracht kommen, von der Steuer befreit. Gemäß Artikel 202 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 in der Fassung, die auf die vor dem vorliegenden Richter anhängige Streitsache anwendbar ist, « [werden] von den Gewinnen des Besteuerungszeitraums [...] in dem Maße, wie sie sich darin befinden, ebenfalls abgezogen: [...] 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 ». Artikel 203 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992 in der Fassung, die auf die vor dem vorliegenden Richter anhängige Streitsache anwendbar ist, bestimmt jedoch, dass « in Artikel 202 § 1 Nr. 1 und 2 erwähnte Einkünfte [...] zudem nicht abzugsfähig [sind], wenn sie gewährt oder zuerkannt werden von: [...] 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 ». Gemäß Paragraph 2 Absatz 2 dieses Artikels 203 aber « [ist] Paragraph 1 Nr. 2 [...] 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 ». Laut ihrer Definition in Artikel 2 § 1 Nr. 5 Buchstabe f) des EStGB 1992 sind Investmentgesellschaften « Gesellschaften, deren Zweck darin besteht, gemeinsame Kapitalanlagen zu tätigen ».

B.3.2. Zur Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage muss der Gerichtshof prüfen, ob der Behandlungsunterschied zwischen den Mehrwerten, die auf Aktien von thesaurierenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital erzielt wurden, die von der Regelung bezüglich der Befreiung der Mehrwerte auf Aktien ausgeschlossen sind, und den Mehrwerten, die auf Aktien von ausschüttenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital erzielt werden, die in den Anwendungsbereich des vorerwähnten Artikels 203 § 2 Absatz 2 des EStGB 1992 fallen und somit in die Befreiungsregelung aufgenommen werden, vereinbar ist mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung.

B.4. Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes 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 » sind die Mehrwerte auf Aktien oder Anteile, die sich im Besitz von belgischen Gesellschaften befinden, vollständig von der Gesellschaftssteuer befreit, unter dem einzigen Vorbehalt, dass es sich um Anteile oder Aktien handeln muss, deren etwaige Erträge in den Vorteil der Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte gelangen können.

Die *ratio legis* der Steuerregelung der Mehrwerte auf Aktien und der endgültig besteuerten Einkünfte besteht darin, Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Bei der Ausarbeitung des Gesetzes vom 23. Oktober 1991 hat der Minister daher präzisiert:

« Um die steuerliche Befreiung des Mehrwertes anzunehmen oder zu verweigern, erfordert eine korrekte Anwendung des Grundsatzes ‘*non bis in idem*’, dass geprüft wird, ob die Gesellschaft, deren Effekten gehalten wurden, einer normalen Regelung der Gesellschaftssteuer unterliegt oder nicht. Wenn ja, ist es logisch, dass die Gesellschaft, die Aktionär dieser Gesellschaft ist, nicht erneut besteuert wird.

[...]

Zusammenfassend besteht die Grundidee darin, dass ungeachtet der Weise, auf die die Gewinne der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft übertragen werden, in dem Fall, dass diese Gewinne besteuert wurden, keine erneute Steuer zu erheben ist. Der Grundsatz ‘*non bis in idem*’, der bisher nur auf die Ausschüttung von Gewinnen des Tochterunternehmens an die Muttergesellschaft Anwendung fand, wird somit auf alle Transaktionen ausgedehnt, die zu einer

ähnlichen Wirkung führen durch die Realisierung von Effekten oder durch die Abwicklung des Tochterunternehmens » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/3, S. 4 und 5).

Unter Berücksichtigung der *ratio legis* dieses Gesetzes waren die auf Effekten von Investmentgesellschaften mit variablem Kapital erzielten Mehrwerte nicht befreit, da diese Gesellschaften in den Vorteil einer außerhalb des allgemeinen Rechts liegenden Steuerregelung gelangen, die von derjenigen abweicht, der die meisten Gesellschaften unterliegen.

B.5. Artikel 203 § 2 Absatz 2 des EStGB 1992 hat seinen Ursprung in Artikel 26 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nr. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion », der Artikel 203 des EStGB 1992 ersetzt; dieser königliche Erlass ist mit Wirkung vom Datum seines Inkrafttretens bestätigt worden durch Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 13. Juni 1997 « zur Bestätigung der Königlichen Erlasse in Anwendung des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion und des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Modernisierung der sozialen Sicherheit und zur Sicherung der gesetzlichen Pensionsregelungen ».

Nach dieser Abänderung gilt weiterhin der Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit der Mehrwerte auf Aktien von Investmentgesellschaften, außer in dem in Absatz 2 von Paragraph 2 von Artikel 203 vorgesehenen Fall, der restriktiv auszulegen ist.

In dem Bericht an den König vor dem vorerwähnten königlichen Erlass vom 20. Dezember 1996 heißt es:

« Anschließend bezweckt Artikel 26 des Entwurfs (Artikel 203 des EStGB 1992), die Anwendungsbedingungen der Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte zu präzisieren, um Mechanismen zu verhindern, die darauf ausgerichtet sind, den Vorteil des Abzugs zu erlangen, und dies trotz der Ausschlussregeln, die in den heutigen Bestimmungen in einer Reihe von Fällen vorgesehen sind. [...].

Paragraph 1 enthält die Ausschlussregeln; in Paragraph 2 wird anschließend dargelegt, wie die Strenge der in Paragraph 1 vorgeschriebenen Regeln abgemildert wird.

Nummer 1 dieses Paragraphen 1 betrifft die Dividenden, die wie zuvor unwiderlegbar vom EBE-Abzug ausgeschlossen sind, das heißt Dividenden, die durch Gesellschaften ausgeschüttet werden, die nicht der Gesellschaftssteuer oder einer gleichartigen ausländischen Steuer unterliegen, oder durch Gesellschaften, die in einem Land niedergelassen sind, dessen gemeinrechtliche Steuerbestimmungen erheblich vorteilhafter als in Belgien sind (die sogenannten Steuerparadiese). [...]

Durch Paragraph 1 Nr. 2 werden ebenfalls die Dividenden unwiderlegbar vom EBE-Abzug ausgeschlossen, die durch Finanzierungsgesellschaften, Geldanlagegesellschaften oder Investmentgesellschaften ausgeschüttet werden, die zwar der Steuer unterliegen, jedoch eine vom allgemeinen Recht abweichende Steuerregelung genießen.

[...]

Wie vorstehend angeführt wurde, sind auch die Dividenden, die von 'Investmentgesellschaften' im Sinne von Paragraph 1 Nr. 2 bezogen werden, das heißt Gesellschaften, deren ausschließlicher Zweck in der gemeinsamen Kapitalanlage besteht (Art. 1 des Entwurfs), unwiderlegbar vom EBE-Abzug ausgeschlossen. Auf Dividenden dieser Art kann grundsätzlich keine Transparenzregel angewandt werden. Eine solche Regel könnte im Übrigen nur logisch und konsequent angewandt werden, falls die Investmentgesellschaft selbst auf steuerlicher Ebene durch eine gesetzliche Fiktion transparent gemacht würde.

Die Bestimmungen von Paragraph 1 Nr. 2 sind jedoch nicht anwendbar auf 'ausschüttende' Investmentgesellschaften, die wenigstens 90 Prozent der erzielten Einkünfte nach Abzug der Entlohnungen, Provisionen und Kosten wieder ausschütten, jedoch nur insofern die Dividenden stammen:

- entweder aus Dividenden, die selbst den Abzugsbedingungen von Paragraph 1 Nrn. 1 bis 4 entsprechen;
- oder aus Mehrwerten auf Aktien oder Anteilen, die in den Vorteil der durch Artikel 192 des EStGB 1992 vorgesehenen Befreiung gelangen können ».

B.6. Der Gesetzgeber konnte vernünftigerweise davon ausgehen, dass weder der Grundsatz «*non bis in idem*», noch das Bemühen um Vermeidung von Doppelbesteuerungen zu berücksichtigen war, wenn es sich um Mehrwerte auf Aktien oder Anteile von belgischen Gesellschaften mit variablem Kapital (IGVK) handelte, da solche Investmentgesellschaften eine vom allgemeinen Recht abweichende Steuerregelung genießen (Artikel 203 § 1 Nr. 2 des EStGB 1992).

Die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter bemängelt jedoch, dass dennoch eine abweichende Regelung für Mehrwerte aus IGVKs bestehe, die jährlich wenigstens 90 Prozent ihrer Einkünfte ausschütteten (ausschüttende Investmentgesellschaften, oder auch EBE-IGVKs genannt) (Artikel 203 § 2 Absatz 2 des EStGB 1992).

Der Gesetzgeber konnte, ohne gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, eine von der Grundregelung abweichende Abmilderung für Aktien oder Anteile von Investmentgesellschaften vorsehen, falls eine steuerliche Transparenz geschaffen wurde, weil in der Satzung eine jährliche Ausschüttung von mindestens 90 Prozent der Einkünfte vorgesehen ist, und insofern die Einkünfte aus Dividenden stammen, die selbst den

Abzugsbedingungen im Sinne von Paragraph 1 Nrn. 1 bis 4 entsprechen, oder aus Mehrwerten, die sie auf Aktien oder Anteile erzielt haben, die aufgrund von Artikel 192 § 1 befreit werden können. Der Umstand, dass der Gesetzgeber somit eine Abmilderung vorgesehen hat, die auf einem objektiven und sachdienlichen Kriterium beruht, entzieht der Maßnahme der Besteuerung der Mehrwerte auf IGVKs nicht ihre Rechtfertigung.

B.7. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 192 § 1 und 203 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf die Steuerjahre 2006 und 2007 anwendbaren Fassung verstoßen nicht gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, insofern sie von der Regelung bezüglich der Befreiung der Mehrwerte auf Aktien die auf Aktien von thesaurierenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital realisierten Mehrwerte ausschließen, im Gegensatz zu den ausschüttenden Investmentgesellschaften mit variablem Kapital.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. Mai 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels