

Geschäftsverzeichnismrn. 2728, 2732 und 2737
Urteil Nr. 110/2004 vom 23. Juni 2004

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 15, 16, 32 und 33 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 Kunstmeubelfabrik Clarysse GmbH in Liquidation und J. Van Rollegem, von D. Van der Poorten und von J. Pascot.

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*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 24. Juni 2003 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 25. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 15, 16, 32 und 33 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 Kunstmeubelfabrik Clarysse GmbH in Liquidation, mit Gesellschaftssitz in 8870 Izegem, Nieuwstraat 3, und J. Van Rollegem, wohnhaft in 8870 Izegem, Nieuwstraat 3.

b. Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 25. Juni 2003 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 26. und am 27. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 32 § 1 Absatz 1 und 33 des obengenannten Gesetzes: D. Van der Poorten, wohnhaft in 1780 Wommel, A. Fleminglaan 4, und J. Pascot, wohnhaft in 7700 Mouscron, rue des Flandres 10.

Diese unter den Nummern 2728, 2732 und 2737 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat hat in jeder Rechtssache einen Schriftsatz eingereicht und die klagenden Parteien haben Erwidierungsschriftsätze eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 4. Mai 2004

- erschienen

. RA O. Van Ermengem, in Antwerpen zugelassen, und RA F. Van Nuffel, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nrn. 2728,

. RA K. Croonen *loco* RA J. Nolmans, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2732,

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

- haben die referierenden Richter L. Lavrysen und P. Martens 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 das Interesse

A.1.1. Der Ministerrat ficht das Interesse der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2728 an. Sie erlitten keinen Nachteil durch die angefochtenen Bestimmungen, da der Liquidationsüberschuß zu Lasten des Empfängers und nicht zu Lasten der auszahlenden Gesellschaft oder des Liquidators versteuert werde. Außerdem gefährdeten die angefochtenen Bestimmungen nicht die Haftbarkeit des Liquidators, da er sie nach der Bekanntmachung einhalten könne.

A.1.2. Der Ministerrat ficht ebenfalls das Interesse des Klägers in der Rechtssache Nr. 2737 an, da die Liquidation der Gesellschaft, für die er Aktionär und Liquidator gewesen sei, vor dem 25. März 2002 abgeschlossen worden sei.

A.2.1. Die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2728 habe am 29. März 2002 ihren Aktionären einen Liquidationsüberschuß ausgezahlt. Zum Zeitpunkt dieser Auszahlung habe eine Befreiung vom Mobiliensteuervorabzug gegolten, so daß die klagende Partei keinen Mobiliensteuervorabzug einbehalten habe. Da die Liquidation nicht am 25. März 2002 abgeschlossen gewesen sei, habe die Auszahlung aber noch dem Mobiliensteuervorabzug unterlegen, die durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002 eingeführt worden sei. Obwohl der Liquidationsüberschuß zu Lasten des Empfängers versteuert werde, führe die klagende Partei an, daß die auszahlende Gesellschaft ebenfalls einen Nachteil durch die angefochtenen Bestimmungen erleiden könne.

Die zweite klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2728 habe als Liquidator alle gesetzlichen Normen eingehalten, die zum Zeitpunkt der Auszahlung bestanden hätten, doch sie werde durch die Rückwirkung des Gesetzes in eine äußerst unsichere Lage versetzt. Der Liquidator habe nämlich weder eine gesetzliche Grundlage noch eine faktische Möglichkeit, den Mobiliensteuervorabzug von den Aktionären zurückzufordern. Durch diese Situation werde der Liquidator persönlich haftbar.

A.2.2. Was die Rechtssache Nr. 2737 betreffe, habe eine außerordentliche Generalversammlung am 7. März 2002 die Liquidation abgeschlossen. Ein Auszug aus dem Protokoll dieser Versammlung sei am 3. Juli 2002 bei der Kanzlei des Handelsgerichts Tournai hinterlegt worden. Am 17. Juli 2002 sei der Abschluß der Liquidation im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden. Die klagende Partei nehme zur Kenntnis, daß sie laut dem Ministerrat nicht den neuen Bestimmungen unterliege und richte sich hinsichtlich der Zulässigkeit nach dem Ermessen des Hofes.

In bezug auf die Artikel 32 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002

A.3.1. In einem ersten Klagegrund führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2728 einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 2 des Zivilgesetzbuches und dem Grundsatz der Rechtssicherheit an, da die Artikel 32 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 diesem Gesetz Rückwirkung ab dem 1. Januar 2002 verliehen. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung und die Rechtslehre führen sie an, der Inhalt der Steuergesetzgebung müsse vorhersehbar und zugänglich sein, damit der Rechtsunterworfenen in vernünftiger Weise die Folgen einer bestimmten Handlung zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Handlung vorhersehen könne. Ein Liquidator, der die zum Zeitpunkt der Liquidationsauszahlung bestehenden gesetzlichen Normen eingehalten habe, könne den rückwirkend eingeführten Mobiliensteuervorabzug nicht von den Aktionären zurückverlangen. Eine Liquidation ohne Einziehung und Zahlung des Mobiliensteuervorabzugs könne außerdem dazu führen, daß der Liquidator persönlich haftbar sei. Von besonderen Umständen, die die Rückwirkung rechtfertigen könnten, könne nicht die Rede sein.

Die klagenden Parteien verweisen in diesem Zusammenhang auf den Unterschied zwischen « unmittelbar vollstreckbaren » Steuern, nämlich Steuern, deren Steuertatbestand in einer Handlung bestehe, und den « periodisch vollstreckbaren » Steuern, nämlich Steuern, deren Steuertatbestand erst nach Ablauf eines bestimmten Referenzzeitraums vorliege. Ein Beispiel der zweiten Form seien die Einkommensteuern; Änderungen an der

Steuergesetzgebung, die vor dem Ende des Referenzzeitraums und somit vor dem Zustandekommen des Steuertatbestands vorgenommen würden, fänden Anwendung auf die Einkünfte und Ausgaben, die im Laufe des besteuerten Zeitraums getätigt worden seien. Der Mobiliensteuervorabzug sei ein anderes Beispiel, denn die Bedingungen für die Besteuerung des Schuldners der Einkünfte seien erfüllt zum Zeitpunkt der Gewährung oder der Zahlbarstellung des Mobiliareinkommens, auf das der Mobiliensteuervorabzug zu zahlen sei. Das am 31. Dezember 2002 veröffentlichte angefochtene Gesetz, das die Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug auf Mobiliareinkünfte, die ab dem 1. Januar 2002 ausgezahlt oder gewährt würden, abgeändert habe, habe folglich Rückwirkung.

A.3.2. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 2728 ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien an, die Artikel 32 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 führten eine Diskriminierung zwischen den vor dem 25. März 2002 abgeschlossenen Liquidationen und den nach diesem Datum abgeschlossenen Liquidationen ein. Diese Diskriminierung sei um zu krasser für die vor dem 23. April 2002, nämlich dem Datum der Veröffentlichung einer Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt*, abgeschlossenen Liquidationen. Der Umstand, daß die Presse am 25. März 2002 den neuen potentiellen Mobiliensteuervorabzug bekanntgemacht habe, könne keine vernünftige Rechtfertigung für den Behandlungsunterschied darstellen. Dieses sogenannte Bekanntsein habe nämlich keine Rechtssicherheit zustande gebracht.

A.3.3. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2732 führt an, die Artikel 32 § 1 Absatz 1 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 verstießen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung sowie gegen den Rechtssicherheits- und Vertrauensgrundsatz. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf das Gutachten des Staatsrates. Im übrigen stimmt ihre Argumentation mit den Darlegungen in der Rechtssache Nr. 2728 zum ersten Teil des zweiten Klagegrunds überein.

A.3.4. Der Klagegrund in der Rechtssache Nr. 2737 ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung und den Grundsatz der Rechtssicherheit. In einem ersten Teil führt die klagende Partei an, daß die Artikel 32 § 1 Absatz 1 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zu Rechtsunsicherheit führten, ohne daß die Rückwirkung mit dem Argument gerechtfertigt werden könne, daß das ordnungsgemäße Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes gestört werde. Außerdem verweist sie auf das Gutachten des Staatsrates.

Im zweiten Teil führt die klagende Partei an, die Rückwirkung habe zur Folge, daß alle Zahlbarstellungen oder Zuerkennungen von Zahlungen für den Rückkauf eigener Aktien, die vor der Veröffentlichung des Gesetzes erfolgt seien, höher besteuert würden, da die Berechnungsgrundlage des einzubehaltenden Mobiliensteuervorabzug um den nicht einbehaltenen Mobiliensteuervorabzug erhöht werde. Zur Berechnung des Mobiliensteuervorabzugs werde nämlich in Anwendung von Artikel 268 des Einkommensteuergesetzbuches der Mobiliensteuervorabzug, für den der Schuldner aufkommen müsse, dem Betrag der zuerkannten oder für zahlbar erklärten Auszahlung hinzugerechnet.

Der dritte Teil des Klagegrunds deckt sich mit den Darlegungen in der Rechtssache Nr. 2728 zum ersten Klagegrund.

A.4.1. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß der Liquidator nicht rückwirkend zum Schuldner des Mobiliensteuervorabzugs werde. Artikel 33 des Gesetzes sehe eine Übergangsbestimmung vor, durch die die Schuldner des Mobiliensteuervorabzugs innerhalb von fünfzehn Tagen nach der Veröffentlichung des Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* die Erklärung einreichen und den Mobiliensteuervorabzug zahlen könnten.

A.4.2. 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 Liquidationsüberschüsse 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 Liquidationsüberschüsse 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.4.3. Selbst wenn es sich um eine rückwirkende Maßnahme handle, sei sie nach Auffassung des Ministerrates nicht diskriminierend. Der Gesetzgeber könne nämlich Maßnahmen ergreifen, um die Vorgehensweise zu vereiteln, mit der die Steuerpflichtigen den Vorteil einer Befreiung für einen Zeitraum erhalten würden, die nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen würde.

Der Ministerrat führt an, daß die Steuerpflichtigen rechtzeitig über die neue Regelung informiert gewesen seien. Er verweist auf eine Pressekonferenz vom 9. Oktober 2001, ein Pressebriefing im Anschluß an die Ministerratssitzung vom 25. März 2002 und die Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. April 2002.

Die Auszahlung der Liquidationsüberschüsse und der Beschluß über den Abschluß der Liquidation hingen vom Stand der Liquidationsvorgänge ab. Eine etwaige diskriminierende Behandlung finde daher auch nicht ihren Ursprung in den angefochtenen Bestimmungen. Da sich jederzeit Gesellschaften in der Liquidation befänden, die noch keinen Liquidationsüberschuß auszahlen könnten oder deren Liquidation nicht vor dem Datum des Inkrafttretens einer neuen Bestimmung abgeschlossen werden könne, würde eine Gesetzesänderung nie in Kraft treten können, ohne diskriminierend zu sein.

A.5.1. Im Gegensatz zum Ministerrat sind die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2728 der Auffassung, daß der Mobiliensteuervorabzug auf Liquidationsüberschüsse sehr wohl die Erhebung einer Steuer beinhalte. Für natürliche Personen habe der einbehaltene Mobiliensteuervorabzug befreiende Wirkung und beinhalte die Einbehaltung folglich mehr als eine bloße Eintreibungstechnik. Der Mobiliensteuervorabzug sei eine endgültige Steuer, und für den Empfänger des Einkommens bestehe keine Meldepflicht. Außerdem enthalte die Bemessungsgrundlage des Mobiliensteuervorabzugs auf den Liquidationsüberschuß nicht nur das im Laufe eines besteuerten Zeitraums erzielte Nettoeinkommen. Der Mobiliensteuervorabzug sei auf den Positivsaldo zwischen einerseits dem Liquidationsüberschuß und andererseits dem Betrag des Steuerkapitals zu zahlen. Die Bemessungsgrundlage sei daher nicht mit einem bestimmten Referenzzeitraum verbunden; vielmehr bestehe der Steuertatbestand in einer Handlung, nämlich der Auszahlung des Liquidationsüberschusses, die unmittelbar vollzogen werde.

A.5.2. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 2728 und 2732 fechten an, daß die Steuerpflichtigen rechtzeitig über die neue Regelung auf dem laufenden gewesen seien. In der Presse sei nach der Sitzung des Ministerrates vom 25. März 2002 nicht die Rede von der Einführung eines rückwirkenden Mobiliensteuervorabzugs gewesen. Dies sei erst auf der Ministerratssitzung vom 18. April 2002 nach dem Bericht der Finanzinspektion beschlossen worden. Außerdem habe der Finanzminister während der Vorarbeiten erklärt, daß der Mobiliensteuervorabzug auf Liquidationsüberschüsse nicht rückwirkend eingeführt werde.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2728 bemerken schließlich, daß aufgrund von Artikel 170 der Verfassung eine Steuer nur durch ein Gesetz eingeführt werden dürfe. Gerüchte, die durch die Medien verbreitet würden, könnten keine Rechtsfolgen haben.

In bezug auf die Artikel 15 und 16 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002

A.6. In der Rechtssache Nr. 2728 (zweiter Teil des zweiten Klagegrunds) führen die klagenden Parteien an, daß die Artikel 15 und 16 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 eine Diskriminierung zwischen einem Aktionär, der seine Aktien veräußere, und einem Aktionär, der seine Aktien anläßlich einer Liquidation abgebe, einführen. Beide Aktionäre befänden sich in der gleichen Lage, denn sie verlören alle mit der Eigenschaft als Aktionäre verbundenen Rechte und erhielten den Gegenwert der Aktien. Ein Aktionär, der einer Privatperson seine Aktien verkaufe, werde normalerweise nicht auf den Mehrwert besteuert. Der neue Aktionär zahle im Falle einer Liquidation eine Steuer auf den Liquidationsüberschuß. Der letztgenannte Aktionär zahle daher eine Steuer auf das Einkommen, das der vorherige Aktionär erzielt habe.

A.7. Der Ministerrat führt an, daß die Steuer auf Liquidationsüberschüsse sich nicht aus den Artikeln 15 und 16 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 ergebe, die lediglich den Steuersatz und die Befreiung vom Mobiliensteuervorabzug regelten, jedoch nicht die Bemessungsgrundlage der Besteuerung festlegten. Der Behandlungsunterschied finde daher nicht seine Ursache in den angefochtenen Bestimmungen, und selbst wenn dies

der Fall sein sollte, sei dieser Teil des Klagegrunds nach Auffassung des Ministerrates unbegründet. Der Mehrwert, den eine natürliche Person durch den Verkauf von Aktien einer Gesellschaft an eine andere Person als diese Gesellschaft erziele, sei kein Einkommen aus Mobiliargütern und Kapital. Auf diesen Mehrwert müsse kein Mobiliensteuervorabzug gezahlt werden. Wenn der Verkauf im Rahmen der normalen Verwaltung des Privatvermögens erfolge, werde der erzielte Mehrwert nicht besteuert. Wenn der Verkäufer jedoch Aktien mit Verlust verkaufe, könne dieser Verlust nicht steuerlich verrechnet werden.

Der Ministerrat schlußfolgert, daß die natürlichen Personen, die Aktien einer Gesellschaft an eine andere Person als der Gesellschaft verkauften, und die Aktionäre als natürliche Personen, die Auszahlungen im Rahmen der Verteilung des Gesellschaftsvermögens erhielten, sich in derart unterschiedlichen Situationen befänden, daß diese Handlungen durch den Gesetzgeber einer unterschiedlichen Steuerregelung unterworfen werden könnten.

A.8. Die klagenden Parteien äußern sich nicht weiter zur angeführten Diskriminierung, da ihre Klageschrift lediglich die Nichtigerklärung der Artikel 32 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002, die das Inkrafttreten regelten, bezwecke.

- B -

In bezug auf den Gegenstand der Klagen

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 einen Mobiliensteuervorabzug auf Auszahlungen bei der Liquidation und dem Erwerb eigener Aktien eingeführt.

Die Artikel 15 und 16 dieses Gesetzes ändern Artikel 264 Absatz 1 beziehungsweise Artikel 269 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) ab. Durch diese Änderungen ist grundsätzlich ein Mobiliensteuervorabzug von zehn Prozent auf den Teil einzubehalten, der als Dividende angesehen wird 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 einer Gesellschaft (Artikel 209 des EStGB 1992).

Dieser Mobiliensteuervorabzug ist aufgrund von Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 anwendbar auf die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt oder als solche anzusehen sind und insofern bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen ist. Der Mobiliensteuervorabzug auf die Einkünfte, die vor dem Datum der Veröffentlichung des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* gewährt oder für zahlbar erklärt

wurden oder als solche anzusehen sind, ist aufgrund von Artikel 33 des Gesetzes spätestens innerhalb von 15 Tagen nach dieser Veröffentlichung zu zahlen, und die Meldung der Einkünfte, die sich darauf beziehen, muß spätestens am selben Tag eingereicht werden.

In bezug auf das Interesse

B.2.1. Der Ministerrat ficht das Interesse der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 2728 und 2737 an.

B.2.2. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erfordern, daß jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Ein Interesse liegt nur dann vor, wenn die angefochtenen Bestimmungen die klagenden Parteien unmittelbar und in ungünstigem Sinne betreffen können.

B.2.3. Die Liquidation der Gesellschaft, für die die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2737 als Liquidator aufgetreten ist, wurde vor dem 25. März 2002 abgeschlossen. Die anlässlich dieser Liquidation vorgenommenen Auszahlungen unterliegen folglich nicht den angefochtenen Bestimmungen.

Die klagende Partei weist nicht das erforderliche Interesse nach.

B.2.4. Die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2728 wurde durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft und einen Liquidator eingereicht.

Insofern die angefochtenen Bestimmungen dazu führen, daß die durch den Liquidator vertretene auszahlende Gesellschaft einen Mobiliensteuervorabzug auf die von ihr ausgezahlten Liquidationsüberschüsse einbehalten muß, weisen die Gesellschaft und ihr Liquidator ein Interesse an der Nichtigerklärung dieser Bestimmungen nach. Insofern die angefochtenen Bestimmungen die Gesellschafter unterschiedlich behandeln, weisen die Gesellschaft und die Liquidator jedoch nicht das erforderliche Interesse nach.

B.2.5. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2737 unzulässig ist und daß die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2728 nur in bezug auf die Artikel 32 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zulässig ist. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 2728 muß daher nicht geprüft werden.

Zur Hauptsache

B.3. Die klagenden Parteien führen im wesentlichen an, sie würden im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen diskriminiert, da sie einer Steuer mit rückwirkende Kraft unterworfen würden.

B.4. 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.

B.5. 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.6. 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 ist der Mobiliensteuervorabzug 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.

Daraus ergibt, daß diese Bestimmung dem eingeführten Mobiliensteuervorabzug Rückwirkung verleiht.

B.7. 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.8. 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 beinhaltet, 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.9. 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.10. 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.11. Die angefochtenen Bestimmungen sind außerdem Bestandteil einer globalen Körperschaftsteuerreform, mit der der Gesetzgeber bezweckt, « den Satz dieser Steuer wesentlich zu verringern », und dies « auf neutrale Weise für den Haushalt », was bedeutet, « daß verschiedene steuerliche Ausgaben verringert werden müssen und daß außerdem gewisse Anomalien in der heutigen Steuerregelung abgeschafft werden müssen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 7).

Der Mobiliensteuervorabzug auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse gilt als eine der Maßnahmen, mit denen die Senkung des Steuersatzes ausgeglichen werden soll. Da diese Senkung des Steuersatzes erst ab dem Steuerjahr 2004 gilt, können die Haushaltserwägungen es nicht rechtfertigen, daß einer bestimmten Kategorie von Personen die Garantie entzogen wird, wonach ein Gesetz nur für die Zukunft gilt.

B.12. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß kein Element die beanstandete Rückwirkung rechtfertigt.

Insofern die Artikel 32 § 1 Absatz 1 und 33 des angefochtenen Gesetzes die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden,

dem Mobiliensteuervorabzug unterwerfen, sind sie nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar.

Infolge des Urteils Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004 sind die Nichtigkeitsklagen jedoch gegenstandslos geworden, insofern sie sich auf Artikel 32 § 1 Absatz 1 des angefochtenen Gesetzes beziehen, der durch das obenerwähnte Urteil für nichtig erklärt wurde, insofern er die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- stellt fest, daß 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 » durch das Urteil Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004 für nichtig erklärt wurde, insofern er die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft;

- erklärt Artikel 33 desselben Gesetzes für nichtig;

- 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