

Geschäftsverzeichnissnr. 2754
Urteil Nr. 111/2004 vom 23. Juni 2004

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 5, 15 bis 17, 19, 32 § 1 Absatz 1 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 P. Lahaye und anderen.

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 Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 30. Juni 2003 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 2003 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 5, 15 bis 17, 19, 32 § 1 Absatz 1 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): P. Lahaye, wohnhaft in 8000 Brügge, Biezenstraat 20, A. De Rycke, wohnhaft in 9230 Wetteren, Prinses Josephine Charlottelaan 26, V. Slock und C. De Volder, wohnhaft in 9031 Gent, Koninginnelaan 32, P. Bekaert, wohnhaft in 9000 Gent, Hoogstraat 102, R. Bruneel, wohnhaft in 9051 Gent, Vierschaarlaan 20, P. D'Hauwers und R. De Raeve, wohnhaft in 9520 Sint-Lievens-Houtem, Bruisbeke 57, F. Fierens und M. Hens, wohnhaft in 9140 Temse, Moortelstraat 5, S. Fontaine, wohnhaft in 2880 Bornem, Benedenstraat 91, A. Lippens, wohnhaft in 9968 Assenede, Dorp 13, R. Faket, wohnhaft in 9520 Sint-Lievens-Houtem, Marktplein 9, J. Braeken, wohnhaft in 3680 Maaseik, Diestersteenweg 315, E. Soers, wohnhaft in 3830 Wellen, Hertenstraat 30, und J. Van De Wiele, wohnhaft in 9800 Deinze, Europalaan 131.

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht und der Ministerrat hat einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 4. Mai 2004

- erschienen
- . RA A. Haelterman und RA L. De Wulf, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien,
- . G. Dekelver, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter A. Alen und J.-P. Snappe Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache 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 -

A.1. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, da die Liquidationsüberschüsse einer Steuer unterworfen würden, während Mehrwerte, die bei einem Verkauf, einem Tausch oder einer Einbringung von Aktien erzielt würden, steuerfrei seien. Allerdings, so führen die klagenden

Parteien an, seien Liquidationsüberschüsse gemäß der Rechtsprechung des Kassationshofes keine Mobiliareinkünfte, sondern ebenfalls Mehrwerte auf Aktien, da die Erträge nicht periodischer Art seien.

Nach Darlegung der klagenden Parteien bilde eine rein gesetzliche Einstufung von Liquidations- und Erwerbsüberschüssen als Dividenden keine objektive Rechtfertigung, um Liquidations- und Erwerbsüberschüsse anders zu behandeln als Mehrwerte auf Aktien, da der Unterschied zwischen beiden auf den Zeitpunkt zurückzuführen sei, zu dem der Mehrwert erzielt werde. Durch die angefochtenen Bestimmungen werde folglich ein nicht objektiv gerechtfertigter Unterschied eingeführt zwischen Aktionären, die ihre Aktien bei einer Liquidation veräußerten, und Aktionären, die ihre Aktien durch Verkauf, Tausch oder Einbringung in eine Gesellschaft veräußerten.

A.2. Nach Darlegung des Ministerrates würden aufgrund der Artikel 186 (Erwerb eigener Aktien), 187 (teilweise Verteilung) und 209 (vollständige Verteilung) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) die Liquidationsüberschüsse als ausgezahlte Dividenden angesehen. Bis zum Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen seien sie steuerfrei gewesen.

Die unterschiedliche Besteuerung von Summen, die Aktionären oder Gesellschaftern einerseits durch eine aktive Gesellschaft (Dividenden) und andererseits eine sich in der Liquidation befindende Gesellschaft (Liquidationsüberschuß) gewährt würden, habe jedoch zur Auflösung von Gesellschaften aus rein steuerlichen Gründen führen können. Die Befreiung vom Mobilitätssteuervorabzug im Falle des Erwerbs eigener Aktien durch eine Gesellschaft habe ebenfalls Anlaß zu unangemessenen Praktiken gegeben, die darauf ausgerichtet gewesen seien, den Aktionären die Rücklagen steuerfrei auszuzahlen.

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

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

Nach Darlegung des Ministerrates befänden natürliche Personen, die Aktien einer Gesellschaft einer anderen Person als der Gesellschaft verkauften, und natürliche Personen, die Auszahlungen im Rahmen der Verteilung des Gesellschaftsvermögens erhielten, sich in derart unterschiedlichen Situationen, daß diese Verrichtungen durch den Gesetzgeber einer unterschiedlichen Steuerregelung unterworfen werden könnten. So handelten Aktionäre, die Dritten Aktien verkauften, aus eigener Initiative und habe die Transaktion keine Auswirkung auf das Gesellschaftsvermögen. Im Falle der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder des Kaufs eigener Aktien durch die Gesellschaft gehe die Initiative hingegen von der Mehrheit der Aktionäre aus und wirke die Transaktion sich sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen aus.

A.3. Die klagenden Parteien erwidern, daß natürliche Personen, die ihre Aktien bei der Liquidation veräußerten, und Aktionäre, die ihre Aktien in der Zwischenzeit verkauften, sich nicht in unterschiedlichen Positionen befänden, da sie in beiden Fällen ihre Aktien veräußerten und einen Mehrwert erzielten, der gemäß der Rechtsprechung des Kassationshofes keine Dividende sein könne. Der bloße Umstand, daß Aktien der emittierenden Gesellschaft verkauft würden statt einem Dritten, bilde folglich keine objektive und vernünftige Rechtfertigung für einen Behandlungsunterschied.

A.4.1. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, da die angefochtenen Bestimmungen im Widerspruch zum allgemeinen Rechtsgrundsatz der Nichtrückwirkung rückwirkend zum 1. Januar 2002 wirksam geworden seien.

A.4.2. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß der obengenannten Bestimmungen an, da die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmungen eine Diskriminierung einführe zwischen einerseits Steuerpflichtigen, die Liquidationsüberschüsse bei einer vor dem 25. März 2002 abgeschlossenen Liquidation erhalten hätten, und andererseits Steuerpflichtigen, die im Jahr 2002 Liquidationsüberschüsse bei einer am 25. März 2002 noch nicht abgeschlossenen Liquidation erhalten hätten. Die im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. April 2002 erschienene Bekanntmachung bilde keine Rechtfertigung für die Anwendung eines rückwirkenden Inkrafttretens eines später veröffentlichten Gesetzes, da eine solche Bekanntmachung keinerlei rechtlichen oder gesetzlichen Wert habe. Formell seien alle Steuerpflichtigen erst durch die Veröffentlichung des Gesetzes am 31. Dezember 2002 über die Steuer informiert worden. Folglich würden Steuerpflichtige, die sich in einer vergleichbaren Situation befänden,

einem unvernünftigen Unterscheidungskriterium unterworfen, indem für das Inkrafttreten der Steuer auf ein willkürliches Datum verwiesen werde.

A.4.3. In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß der obengenannten Bestimmungen an, da in dem Fall, wo die Veröffentlichung der im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. April 2002 erschienenen Bekanntmachung tatsächlich irgendeinen rechtlichen Wert haben sollte, die angefochtenen Bestimmungen eine Diskriminierung entstehen ließen zwischen einerseits Steuerpflichtigen, die Liquidationsüberschüsse erhalten hätten aus einer vor dem 25. März 2002 abgeschlossenen Liquidation, und andererseits Steuerpflichtigen, die Liquidationsüberschüsse aus einer zwischen dem 25. März 2002 und dem 23. April 2002 abgeschlossenen Liquidation erhalten hätten. Das vom Gesetzgeber angewandte Unterscheidungskriterium - das Datum des 25. März 2002 - sei nach Auffassung der klagenden Parteien nicht objektiv, da beide Kategorien von Steuerpflichtigen sich in einer vergleichbaren Lage befänden.

A.4.4. In einem dritten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die obengenannten Bestimmungen an, da das rückwirkende Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied schaffe zwischen Liquidatoren, die eine Liquidation vor dem 25. März 2002 abgeschlossen hätten, und Liquidatoren, die eine Liquidation zwischen dem 25. März und dem 23. April 2002 abgeschlossen hätten. Wenn eine Liquidation zwischen dem 25. März und dem 23. April 2002 abgeschlossen worden sei und die Auszahlung des Liquidationsüberschusses vor dem Abschluß der Liquidation stattgefunden habe, habe ein Liquidator bei der Zahlbarstellung des Überschusses davon ausgehen können, daß kein Mobiliensteuervorabzug zu entrichten gewesen sei. Das rückwirkende Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen führe jedoch zur persönlichen Haftbarkeit des Liquidators, da er keinen Mobiliensteuervorabzug auf eine Auszahlung einbehalten habe, die zu einem Zeitpunkt stattgefunden habe, als noch kein Mobiliensteuervorabzug zu zahlen gewesen sei.

A.4.5. In einem vierten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die obengenannten Bestimmungen an, da das rückwirkende Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied schaffe je nachdem, ob die Liquidationsüberschüsse vor oder ab dem 23. April 2002 ausgezahlt worden seien. Wenn ein Schuldner eines Mobiliensteuervorabzugs diesen nicht vom besteuerten Einkommen einbehalte, werde zur Berechnung der Bemessungsgrundlage des Mobiliensteuervorabzugs der Mobiliensteuervorabzug, für den der Schuldner aufkommen müsse, dem Betrag dieses Einkommens hinzugefügt (Artikel 268 des EStGB 1992). Dies sei der Fall für Liquidationsüberschüsse, die vor dem 23. April 2002 ausgezahlt worden seien. Da bei der Auszahlung dieser Liquidationsüberschüsse der Mobiliensteuervorabzug nicht einbehalten worden sei, werde die Grundlage, auf der anschließend der Mobiliensteuervorabzug berechnet werde, um zehn Prozent erhöht.

A.5.1. Nach Darlegung des Ministerrates könne eine Steuermaßnahme nur als rückwirkend bezeichnet werden, wenn sie auf Situationen Anwendung finde, deren Bedingungen für die Besteuerung zu dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig festgelegt gewesen 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 Liquidations- und Erwerbsüberschüsse besteuere, die ab dem 1. Januar 2002 ausgezahlt worden seien, regle er eine Steuersituation, deren Besteuerungsbedingungen nicht als endgültig festgelegt gelten könnten.

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

Schließlich enthalte der angefochtene Artikel 33 lediglich eine praktische Übergangsmaßnahme, um es den Liquidatoren zu ermöglichen, ihre steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen.

A.5.2. Selbst wenn es sich um eine rückwirkende Maßnahme handeln würde, sei sie nach Auffassung des Ministerrates nicht diskriminierend. Der Gesetzgeber könne nämlich ein System von Steuerbefreiungen durch ein anderes System ersetzen und festlegen, für welchen Zeitraum und unter welchen Umständen eine Regelung anwendbar sei sowie ab wann und in welchen Fällen sie aufgehoben oder ersetzt werde. Gegebenenfalls könne er zusätzliche Maßnahmen ergreifen, um eine Vorgehensweise zu vereiteln, mit der die Steuerpflichtigen den Vorteil einer Befreiung für einen vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Zeitraum erhalten würden.

Damit gewährleistet werde, daß die neuen Gesetzesbestimmungen so schnell wie möglich angewandt würden, könne nicht vom Datum der Auflösung ausgegangen werde, da davon ausgegangen werde, daß eine Gesellschaft nach ihrer Auflösung zum Zwecke ihrer Liquidation weiterbestehe, was verschiedene Jahre dauern könne. Daher sei das Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen mit der Auszahlung der Liquidationsüberschüsse verbunden.

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

Die Auszahlung des Liquidationsüberschusses und der Beschluß zum Abschluß der Liquidation hingen vom Stand der Liquidationsvorgänge ab, so daß eine etwaige Diskriminierung ihren Ursprung nicht in den angefochtenen Bestimmungen, sondern in den Fakten habe. Da jederzeit Gesellschaften sich in der Liquidation befänden, die noch keinen Liquidationsüberschuß auszahlen könnten oder deren Liquidation nicht abgeschlossen werden könne vor dem Inkrafttreten einer neuen Gesetzesbestimmung, könne eine Gesetzesänderung nie in Kraft treten, ohne diskriminierend zu sein, wenn man sich dem Standpunkt der klagenden Parteien anschließen würde.

A.6.1. Die klagenden Parteien erwidern, daß rückwirkende Gesetzesbestimmungen, die zu Rechtsunsicherheit führen könnten, gemäß der Rechtsprechung des Hofes nur mit besonderen Umständen gerechtfertigt werden könnten. Im vorliegenden Fall führe der Gesetzgeber keine besonderen Umstände an.

Die im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. April 2002 veröffentlichte Bekanntmachung liefere jedenfalls keine Antwort auf die Kritik der Rechtsunsicherheit, da das Gesetz eine über das Datum dieser Bekanntmachung hinausgehende Rückwirkung habe, nämlich bis zum 1. Januar 2002 oder bis zum 25. März 2002 im Falle des Abschlusses der Liquidation.

Zusätzlich zu dem Umstand, daß Pressekonferenzen, Pressebriefings und Bekanntmachungen im *Belgischen Staatsblatt* keinen rechtlichen Wert hätten, führen die klagenden Parteien unter anderem Erklärungen des Finanzministers an, aus denen hervorgehe, daß nicht die Absicht bestanden habe, die Steuer auf Liquidationsüberschüsse rückwirkend in Kraft treten zu lassen.

A.6.2. Die klagenden Parteien nehmen ebenfalls die vom Gesetzgeber angeführte Rechtfertigung nicht an, nämlich zu vermeiden, daß Erwerbs- und Liquidationsvorgänge zweckentfremdet würden. Die bestehende Steuergesetzgebung (Artikel 344 des EStGB 1992) reiche nämlich aus, um die zweckentfremdete Verwendung von Liquidations- und Erwerbsüberschüssen als Dividenden einzustufen oder umzubenenen.

A.7. Der Ministerrat verweist jedoch darauf, daß der Gesetzgeber *alle* Liquidationsüberschüsse habe besteuern wollen und daß diese Zielsetzung nicht durch die Anwendung von Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 erreicht werden könne.

A.8. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, da Rücklagen, die vor dem Veranlagungsjahr 2004 aufgebaut worden seien, und Rücklagen, die ab dem Veranlagungsjahr 2004 aufgebaut würden, einer unterschiedlichen Steuerregelung unterlägen.

Durch die angefochtenen Bestimmungen werde nach Darlegung der klagenden Parteien jedoch eine Steuer von zehn Prozent auf Liquidationsüberschüsse erhoben, ungeachtet des Jahres, in dem die den Rücklagen zugeführten Gewinne aufgebaut worden seien. Somit würden die vor dem Veranlagungsjahr 2004 den Rücklagen zugeführten Gewinne zu Lasten der Aktionäre höher besteuert als die den Rücklagen zugeführten Gewinne, die vor dem Veranlagungsjahr 2004 aufgebaut worden seien, während die neue Besteuerung der Liquidationsüberschüsse eine Ausgleichsmaßnahme für die Senkung des Nennsatzes der Körperschaftsteuer ab dem Veranlagungsjahr 2004 sein solle.

A.9. Nach Darlegung des Ministerrates würden Rücklagen als Körperschaftsteuern besteuert, während die Steuer auf Liquidationsüberschüsse von deren Empfänger zu zahlen sei. Folglich sei keine Rede von einer Doppelbesteuerung derselben Person und desselben Einkommens. Der Behandlungsunterschied zwischen « alten » und « neuen » Rücklagen ergebe sich außerdem nicht aus den angefochtenen Bestimmungen, sondern aus der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer.

A.10. Die klagenden Parteien erwidern, daß die Senkung des Nennsatzes der Körperschaftsteuer und die Einführung einer Steuer von zehn Prozent auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse untrennbar miteinander verbunden seien, denn die eine Maßnahme sei als Ausgleich für die andere Maßnahme eingeführt worden. Da die Steuer auf Rücklagen, die vor dem Veranlagungsjahr 2004 gebildet worden seien, Anwendung finde, entstehe zwischen Aktionären, die in Gesellschaften investiert hätten, die Gewinne den Rücklagen zuführten und Liquidations- und Erwerbsüberschüsse auszahlen, je nachdem, ob die Überführung der Gewinne in die Rücklage vor oder ab dem Veranlagungsjahr 2004 erfolgt sei, ein Behandlungsunterschied, der nicht vernünftig gerechtfertigt sei.

A.11. Der Ministerrat bestreitet, daß die Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer untrennbar mit der Einführung der angefochtenen Steuer verbunden sei, was bereits aus dem Umstand ersichtlich sei, daß der Gesetzgeber ausdrücklich festgelegt habe, daß die angefochtene Maßnahme noch vor der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer in Kraft trete. Aus den Vorarbeiten gehe lediglich hervor, daß die angefochtene Maßnahme dazu beitrage, das Haushaltsziel des Gesetzgebers zu verwirklichen, nämlich die Reform der Körperschaftsteuer auf für den Haushalt neutrale Weise verwirklichen zu lassen.

- B -

In bezug auf den Gegenstand der Klage

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

Die Artikel 2 bis 5 des Gesetzes ändern jeweils die Artikel 18 Absatz 1, Artikel 21 Nr. 2, Artikel 22 § 1 Absatz 2 und Artikel 171 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) ab. Durch diese Abänderung werden Auszahlungen, die als Dividenden beim Erwerb eigener Aktien (Artikel 186 des EStGB 1992), bei der teilweisen Verteilung infolge des Todes, des Austritts oder der Ausschlusses eines Gesellschafters (Artikel 187 des EStGB 1992) oder bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens (Artikel 209 des EStGB 1992) ausgezahlt werden, auf Seiten des Empfängers einer Steuer von zehn Prozent unterworfen. Aufgrund von Artikel 19 des Gesetzes, der Artikel 463*bis* § 1 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992 abändert, ist auf diese Steuer keine zusätzliche Krisenabgabe zu zahlen.

Die Artikel 15 bis 17 ändern jeweils Artikel 264 Absatz 1, Artikel 269 Absatz 1 und Artikel 282 des EStGB 1992 ab, so daß die Gesellschaften, die solche als Dividenden

eingestuftten Auszahlungen vornehmen, einen Mobiliensteuervorabzug in Höhe von zehn Prozent einbehalten müssen.

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

Zur Hauptsache

In bezug auf den ersten Klagegrund

B.2. In einem ersten Klagegrund führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da Liquidationsüberschüsse einer Steuer unterworfen würden, während Mehrwerte, die beim Verkauf von Aktien einer aktiven Gesellschaft erzielt würden, steuerfrei seien, und Liquidations- und Erwerbsüberschüsse durch den Kassationshof als Mehrwerte auf Aktien angesehen würden.

B.3. Seit dem Gesetz vom 22. Dezember 1989 « zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen » werden Liquidations- und Erwerbsüberschüsse bei der Körperschaftsteuer « als eine ausgezahlte Dividende angesehen » (Artikel 186, 187 und 209 des EStGB 1992). Diese Gesetzesänderung bezweckte, « die den Aktionären und Gesellschaftern ausgezahlten Beträge sowie alle anderen ausgezahlten Gewinne durch Einbehaltung des Mobiliensteuervorabzugs [zu besteuern] » (*Parl. Dok.*, Senat, 1989-1990, Nr. 806/1, S. 63).

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

Das Gesetz vom 24. Dezember 2002 beendet diese Steuerbefreiung und unterwirft das, was im EStGB 1992 bereits als ausgezahlte Dividende bezeichnet wurde, der Steuer der natürlichen Personen sowie dem Mobiliensteuervorabzug. Die Artikel 2 und 3 dieses Gesetzes streichen « Einkünfte aus Aktien [...], die bei einer vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder beim Erwerb eigener Aktien ausgezahlt oder gewährt werden » aus der in Artikel 21 des EStGB 1992 festgelegten Liste der in der Steuer der natürlichen Personen « nicht als Einkünfte aus Mobiliargütern und Kapital besteuerten Einkünfte » und stufen sie als Dividenden ein. Artikel 15 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 ändert die Bestimmung von Artikel 264 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 ab, wonach der Mobiliensteuervorabzug nicht auf Auszahlungen zu entrichten war, die als Dividenden angesehen wurden beim Erwerb eigener Aktien (Artikel 186 des EStGB 1992), bei der teilweisen Verteilung infolge des Todes, des Austritts oder des Ausschlusses eines Gesellschafters (Artikel 187 des EStGB 1992) oder bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens (Artikel 209 des EStGB 1992).

B.4. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein System von Steuerbefreiungen, das er eingeführt hat, aufrechterhalten oder ersetzt werden soll. Der Umstand, daß Liquidations- und Erwerbsüberschüsse in der Vergangenheit als Mehrwerte angesehen wurden, verhindert nicht, daß der Gesetzgeber sie später ausdrücklich als Dividenden bezeichnet und als Mobiliareinkünfte der Steuer unterwirft, unter anderem angesichts der Tatsache, daß bei der Liquidation einer Gesellschaft und beim Erwerb eigener Aktien neben Kapital auch den Rücklagen zugeführte Gewinne ausgezahlt werden. Der Gesetzgeber konnte nämlich die Kategorie « Dividenden » erweitern, die somit über die allgemeine Beschreibung der Mobiliareinkünfte in Artikel 17 des EStGB 1992 hinausgeht.

B.5. Da hierdurch ein Behandlungsunterschied entsteht zwischen den von den klagenden Parteien angeführten Kategorien, nämlich zwischen Liquidations- und Erwerbsüberschüssen und Mehrwerten, muß der Hof beurteilen, ob dieser Unterschied in Anbetracht der Zielsetzung objektiv und vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.6. Durch die Einführung einer Steuer und eines Mobiliensteuervorabzugs dienen die angefochtenen Bestimmungen dazu, « die Kohärenz des Steuersystems, das auf die Vorgänge der Liquidation oder des Erwerbs eigener Aktien Anwendung findet, zu verstärken » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 24). Hierzu wünschte der Gesetzgeber einerseits « einer unterschiedlichen Besteuerung der Summen, die den Aktionären oder Gesellschaftern gewährt werden durch eine aktive Gesellschaft zum einen und durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft zum anderen », ein Ende zu bereiten, da « diese Situation zur Auflösung von Gesellschaften ausschließlich aus steuerlichen Gründen führen kann » und andererseits « unerwünschten Praktiken, die darauf ausgerichtet sind, den Aktionären die Rücklagen (mit Steuerbefreiung) auszuzahlen, und zwar durch Verrichtungen des Erwerbs von Aktien » (ebenda), wobei die Steuerregelung über Vorgänge des Erwerbs eigener Aktien durch eine Gesellschaft mit Befreiung vom Mobiliensteuervorabzug zu solchen Praktiken Anlaß gegeben hat.

B.7. Die angefochtenen Bestimmungen führen eine Steuer und einen Mobiliensteuervorabzug ein, die dazu dienen, der steuerlichen Vorzugsregelung ein Ende zu bereiten, die für Liquidations- und Erwerbsüberschüsse im Gegensatz zu Dividenden bestand. Der Gesetzgeber wollte hiermit vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen weiterhin steuerfrei ausgezahlt würden.

Die Steuer und der Mobiliensteuervorabzug sind zu entrichten auf « Auszahlungen, die in den Artikeln 186, 187 und 209 im Falle der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs von eigenen Aktien durch eine solche Gesellschaft als Dividenden angesehen werden » (Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2^{ter} und Artikel 269 Absatz 1 Nr. 2^{bis} des EStGB 1992). Im Falle des Erwerbs eigener Aktien gilt gemäß Artikel 186 des EStGB 1992 « der Positivsaldo zwischen dem Erwerbspreis oder - in dessen Ermangelung - dem Wert dieser Aktien und dem Teil des neu

bewerteten eingezahlten Kapitals, das die erworbenen Aktien darstellen » als ausgezahlte Dividenden. Im Falle einer vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens wird gemäß den Artikeln 187 und 209 des EStGB 1992 « der Positivsaldo zwischen den Auszahlungen in Form von Geld, Effekten oder in anderer Form und dem neu bewerteten Wert des eingezahlten Kapitals » als ausgezahlte Dividenden angesehen.

Indem der Gesetzgeber die Auszahlungen, die in den Artikeln 186, 187 und 209 des EStGB 1992 im Falle der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs eigener Aktien durch eine solche Gesellschaft als Dividenden angesehen werden, in die besteuerten Einkünfte aufgenommen hat, hat er eine Maßnahme ergriffen, die relevant ist in bezug auf die in B.6 angeführte Zielsetzung, und die objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist.

B.8. Der erste Klagegrund ist nicht annehmbar.

In bezug auf den zweiten Klagegrund

B.9. In einem zweiten Klagegrund führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da die angefochtenen Bestimmungen im Widerspruch zum allgemeinen Rechtsgrundsatz der Nichtrückwirkung rückwirkend zum 1. Januar 2002 in Kraft getreten seien.

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

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

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

B.12. Bezüglich des Mobiliensteuervorabzugs auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum der Gewährung oder der Zahlbarstellung der Auszahlungen, auf der Mobiliensteuervorabzug zu zahlen ist.

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

In bezug auf die Bestimmungen über die Einkommensteuer

B.14. Da das Gesetz vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002 veröffentlicht wurde und die Bestimmungen über die Einkommensteuer am 1. Januar 2002 in Kraft getreten sind, verleiht der angefochtene Artikel 32 § 1 Absatz 1 den Artikeln 2 bis 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 keine Rückwirkung, weil diese die Steuersituation der Einkünfte betreffen, deren Besteuerungsbedingungen nicht als endgültig festgelegt gelten können.

In bezug auf die Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug

B.15. Gemäß Artikel 32 § 1 Absatz 1 sind die Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug auf die Einkünfte anwendbar, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, und insofern, wenn es sich um Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 handelt, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war. Somit finden diese Bestimmungen Anwendung auf Fakten, Handlungen und Situationen, die endgültig vollzogen waren, nämlich auf Auszahlungen, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens bereits gewährt oder für zahlbar erklärt worden waren.

B.16. Die Bestimmung verleiht folglich den Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug (den Artikeln 15 bis 17 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002) Rückwirkung.

B.17. 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.18. 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.19. 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.20. 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.21. 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 ist die Nichtigkeitsklage jedoch gegenstandslos geworden, insofern sie sich auf Artikel 32 § 1 Absatz 1 des angefochtenen Gesetzes bezieht, 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.

Infolge des Urteils Nr. 110/2004 vom 23. Juni 2004 ist die Nichtigkeitsklage ebenfalls gegenstandslos geworden, insofern sie sich auf Artikel 33 des angefochtenen Gesetzes bezieht, der durch das obenerwähnte Urteil für nichtig erklärt wurde.

In bezug auf den dritten Klagegrund

B.22. In einem dritten Klagegrund führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da die Steuer auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse angewandt werde bei der Auszahlung von Rücklagen, die vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen gebildet, jedoch anschließend ausgezahlt worden seien, ohne daß diese Rücklagen in den Genuß des durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002 eingeführten ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer gelangt seien, während Rücklagen, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 gebildet worden seien, bei ihrer Auszahlung zwar der Steuer auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse unterlägen, jedoch gleichzeitig in den Genuß des ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer gelangten. Nach Darlegung der Kläger bestehe jedoch ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Einführung der Liquidationssteuer und der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer.

B.23. Obwohl die Einführung der angefochtenen Steuer dazu beiträgt, das Haushaltsziel des Gesetzgebers zu verwirklichen, nämlich die Reform der Körperschaftsteuer auf für den Haushalt neutrale Weise zu ermöglichen, ist sie nicht untrennbar mit der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer verbunden. Aus der Beschreibung der Entwicklung der Gesetzgebung in B.3 geht im übrigen hervor, daß der Gesetzgeber unabhängig von irgendeiner Senkung der Sätze der Körperschaftsteuer die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse eines Mobiliensteuervorabzugs unterwerfen wollte.

B.24. Wenn der Gesetzgeber eine Maßnahme annimmt, um zu vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen im Gegensatz zu Dividenden steuerfrei ausgezahlt werden, kann er diese Maßnahme unmittelbar auf alle als Liquidations- und Erwerbsüberschüsse ausgezahlte Rücklagen zur Anwendung bringen, sofern er dabei nicht von den allgemeinen Regeln über die Festlegung des Veranlagungsjahres abweicht.

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

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

B.25. Der dritte Klagegrund ist nicht annehmbar.

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;

- stellt fest, daß Artikel 33 desselben Gesetzes durch das Urteil Nr. 110/2004 vom 23. Juni 2004 für nichtig erklärt wurde;

- weist die Klage 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