

| |
|--|
| Geschäftsverzeichnismrn. 5725 und 5728 |
| Entscheid Nr. 134/2014 vom 25. September 2014 |

ENTSCHEID

In Sachen: Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung der Artikel 3, 5 und 7 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 (Abänderung der Artikel 171 und 269 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), erhoben von der « Advocaat Michel Maus » PGmbH und Michel Maus und von der « Mark Delanote » PGmbH und Mark Delanote.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen und Verfahren*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 8. Oktober 2013 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 9. Oktober 2013 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 3, 5 und 7 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 (Abänderung der Artikel 171 und 269 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. Juli 2013, zweite Ausgabe: die « Advocaat Michel Maus » PGmbH und Michel Maus.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 14. Oktober 2013 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 15. Oktober 2013 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 3 Buchstabe b), 5 Buchstabe b) und 7 Absatz 2 des vorerwähnten Programmgesetzes: die « Mark Delanote » PGmbH und Mark Delanote.

Diese unter den Nummern 5725 und 5728 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RA P. Declercq, in Brüssel zugelassen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 5728 haben einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 18. Juni 2014 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter E. De Groot und J.-P. Moerman beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 9. Juli 2014 geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurden die Rechtssachen am 9. Juli 2014 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf den Gegenstand der Klagen

B.1.1. Obwohl die Klage in der Rechtssache Nr. 5725 die Nichtigerklärung der Artikel 3, 5 und 7 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 bezweckt, enthält die Klageschrift ausschließlich

Beschwerdegründe gegen die Maßnahme bezüglich des verringerten Steuersatzes für Dividenden von Aktien oder Anteilen, die den in Artikel 269 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) festgelegten Bedingungen entsprechen. Diese Maßnahme wird geregelt in den Artikeln 3 Buchstabe *b*), 5 Buchstabe *b*) und 7 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013.

Die Klage in der Rechtssache Nr. 5728 ist ausdrücklich gegen die Artikel 3 Buchstabe *b*), 5 Buchstabe *b*) und 7 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 gerichtet.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diese Bestimmungen.

B.1.2. Insofern der Ministerrat in der Rechtssache Nr. 5725 anführt, dass die Beschwerdegründe der klagenden Parteien ausschließlich die zweite, dritte, fünfte und sechste Bedingung in Artikel 269 § 2 Absatz 1 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013, betreffen würden, deckt sich die Prüfung dieser Einrede mit der Prüfung der Sache selbst.

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext

B.2.1. Artikel 3 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 bestimmt:

« Artikel 171 [des EStGB 1992], zuletzt abgeändert durch das Programmgesetz vom 27. Dezember 2012, wird wie folgt abgeändert:

[...]

b) Eine Nr. 3*sexies* mit folgendem Wortlaut wird eingefügt:

‘ 3*sexies*. zum Steuersatz von 20 oder 15 Prozent in Artikel 269 § 2 erwähnte Dividenden, je nachdem ob sie bei der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage oder später gewährt oder zuerkannt werden, ’ ».

B.2.2. Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 bestimmt:

« Artikel 269 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch das Programmgesetz vom 27. Dezember 2012, wird wie folgt abgeändert:

[...]

b) Der Artikel, dessen heutiger Text § 1 bilden wird, wird durch einen Paragraphen 2 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ § 2. In Abweichung von § 1 Nr. 1 wird der Steuersatz des Mobiliensteuervorabzugs für Dividenden mit Ausnahme der in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2ter erwähnten Dividenden verringert, sofern:

1. die Gesellschaft, die diese Dividenden ausschüttet, eine Gesellschaft ist, die aufgrund der in Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Kriterien für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Kapitaleinlage erfolgt, als kleine Gesellschaft gilt,
2. diese Dividenden aus neuen Namensaktien oder -anteilen hervorgehen,
3. diese Aktien oder Anteile durch neue Geldeinlagen erworben werden,
4. diese Geldeinlagen nicht aus der Ausschüttung von besteuerten Rücklagen stammen, die gemäß Artikel 537 Absatz 1 einem verringerten Mobiliensteuervorabzug wie in demselben Absatz erwähnt unterliegen,
5. diese Einlagen ab dem 1. Juli 2013 getätigt werden,
6. der Steuerpflichtige seit der Kapitaleinlage ununterbrochen das Volleigentum an diesen Namensaktien oder -anteilen besitzt,
7. diese Dividenden bei der Gewinnausschüttung des zweiten oder späterer Geschäftsjahre nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden.

Der Mobiliensteuervorabzug beträgt:

1. 20 Prozent für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden,
2. 15 Prozent für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des dritten und späterer Geschäftsjahre nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden.

Gesellschaften ohne Mindestgesellschaftskapital sind von dieser Maßnahme ausgeschlossen, außer wenn das Gesellschaftskapital einer solchen Gesellschaft nach der neuen Kapitaleinlage mindestens dem Mindestgesellschaftskapital einer PGmbH wie in Artikel 214 § 1 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnt entspricht.

Für die Übertragung in gerader Linie oder zwischen Ehepartnern von Aktien oder Anteilen durch Erbfolge oder Schenkung gilt für die Anwendung der in Absatz 1 Nr. 6 erwähnten Bedingung des ununterbrochenen Besitzes, dass sie nicht stattgefunden hat.

Für die Übertragung in gerader Linie oder zwischen Ehepartnern von Aktien oder Anteilen gilt für die Anwendung der Bedingung des Volleigentums ebenfalls, dass sie nicht stattgefunden hat, wenn diese Übertragung die Folge ist:

1. einer gesetzlichen Erbfolge oder einer damit gleichartigen Erbfolge,
2. einer Teilung durch Verwandte in aufsteigender Linie, die den Nießbrauch des hinterbliebenen Ehepartners nicht beeinträchtigt.

Erben oder Beschenkte nehmen für die mit der Maßnahme verbundenen Vorteile und Verpflichtungen die Stelle des Steuerpflichtigen ein.

Für Umtausch von Aktien oder Anteilen aufgrund der in Artikel 45 erwähnten Geschäfte oder 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. 6, dass sie nicht stattgefunden haben.

Erhöhungen des Gesellschaftskapitals, die nach einer ab dem 1. Mai 2013 organisierten Herabsetzung dieses Kapitals durchgeführt werden, werden für die Bewilligung des verringerten Satzes nur in dem Maße berücksichtigt, wie die Erhöhung des Gesellschaftskapitals die Herabsetzung übersteigt, unbeschadet der Anwendung von Absatz 3.

Für Beträge, die aus einer ab dem 1. Mai 2013 organisierten Herabsetzung des Kapitals einer mit einer Person verbundenen oder assoziierten Gesellschaft im Sinne der Artikel 11 und 12 des Gesellschaftsgesetzbuches hervorgehen und die durch diese Person in eine Erhöhung des Kapitals einer anderen Gesellschaft investiert werden, gilt der vorerwähnte verringerte Satz nicht.

Unter " Person " versteht man für die Anwendung des vorhergehenden Absatzes auch ihren Ehepartner, ihre Eltern und ihre Kinder, wenn diese Person oder ihr Ehepartner das gesetzliche Nutzungsrecht an ihren Einkünften haben.

Wenn die Gesellschaft, die ihr Gesellschaftskapital im Rahmen dieser Maßnahme erhöht hat, später Herabsetzungen dieses Gesellschaftskapitals durchführt, werden diese Herabsetzungen vorrangig von den neuen Kapitalien abgezogen.

Beträge, die in Bezug auf die Erhöhung des Gesellschaftskapitals gezeichnet werden, müssen vollständig eingezahlt sein; bei dieser Gelegenheit dürfen keine Vorzugsaktien oder -anteile ausgegeben werden. ' ».

B.2.3. Artikel 7 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 bestimmt:

« Die Artikel 3 Buchstabe *b*) und 5 Buchstabe *b*) sind auf die ab dem 1. Juli 2013 getätigten Einlagen anwendbar ».

B.3.1. In Artikel 269 des EStGB 1992 sind die Steuersätze des Mobiliensteuervorabzugs festgelegt.

Für Dividenden gilt grundsätzlich ein Steuersatz von 25 Prozent (Artikel 269 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992).

Der angefochtene Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 sieht für Dividenden, die bestimmte Bedingungen erfüllen, abweichende Sätze von 20 und 15 Prozent vor (Artikel 269 § 2 des EStGB 1992).

Durch den angefochtenen Artikel 3 Buchstabe *b*) wird in Artikel 171 des EStGB 1992 - der die Regelung der getrennten Veranlagungen betrifft - eine Nr. 3*sexies* eingefügt, womit der Satz der Steuer der natürlichen Personen für Dividenden von Aktien oder Anteilen, die unter den in Artikel 269 § 2 des EStGB 1992 festgelegten Bedingungen in den Genuss eines verringerten Mobiliensteuervorabzugs gelangen können, festgelegt wird.

B.3.2. Die verringerten Sätze des Mobiliensteuervorabzugs auf Dividenden gelten nur, wenn die Dividenden durch eine Gesellschaft ausgeschüttet werden, « die aufgrund der in Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Kriterien für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Kapitaleinlage erfolgt, als kleine Gesellschaft gilt » (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992). Diese Sätze gelten folglich nur für Dividenden, die durch kleine und mittlere Betriebe ausgeschüttet werden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 5), auch wenn die Gesellschaften ohne Mindestgesellschaftskapital grundsätzlich von dieser Maßnahme ausgeschlossen werden (Artikel 269 § 2 Absatz 3 des EStGB 1992).

Außerdem müssen die Dividenden aus neuen Namensaktien oder -anteilen hervorgehen (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992), müssen diese Aktien oder Anteile durch neue Geldeinlagen erworben werden (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992) und müssen diese Einlagen ab dem 1. Juli 2013 getätigt werden (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992).

« Um eine Kumulierung von Vorteilen zu vermeiden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 6), dürfen die Geldeinlagen « nicht aus der Ausschüttung von besteuerten Rücklagen stammen, die gemäß Artikel 537 Absatz 1 einem verringerten Mobiliensteuervorabzug wie in demselben Absatz erwähnt unterliegen » (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 4 des EStGB 1992). Erhöhungen des Gesellschaftskapitals, die nach einer ab dem 1. Mai 2013 organisierten Herabsetzung dieses Kapitals durchgeführt werden, werden außerdem grundsätzlich nicht für die Bewilligung des verringerten Satzes berücksichtigt (Artikel 269 § 2 Absätze 8, 9 und 10 des EStGB 1992).

Beträge, die in Bezug auf die Erhöhung des Gesellschaftskapitals gezeichnet werden, müssen vollständig eingezahlt sein; bei dieser Gelegenheit dürfen keine Vorzugsaktien oder -anteile ausgegeben werden (Artikel 269 § 2 Absatz 12 des EStGB 1992).

Die verringerten Sätze gelten schließlich nur, wenn der Steuerpflichtige seit der Kapitaleinlage ununterbrochen das Volleigentum an den betreffenden Namensaktien oder -anteilen besitzt (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 6 des EStGB 1992), auch wenn unter

bestimmten Umständen die Übertragung der Aktien oder Anteile die Anwendung dieser Sätze nicht ausschließt (Artikel 269 § 2 Absätze 4, 5, 6 und 7 des EStGB 1992).

B.3.3. Aufgrund von Artikel 269 § 2 Absatz 2 des EStGB 1992 beträgt der Mobiliensteuervorabzug 20 Prozent für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden, und 15 Prozent für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des dritten und späterer Geschäftsjahre nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden. Für Dividenden, die vor der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden, gilt kein verringerter Satz (Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 7 des EStGB 1992) und bleibt folglich der Satz von 25 Prozent anwendbar (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 6).

Artikel 171 Nr. 3*sexies* des EStGB 1992, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 3 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013, bestimmt schließlich, dass die in Artikel 269 § 2 erwähnten Dividenden zum Steuersatz von 20 oder 15 Prozent getrennt steuerpflichtig sind, je nachdem, ob sie bei der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage oder später gewährt oder zuerkannt werden.

Zur Hauptsache

In Bezug auf den einzigen Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5725 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728

B.4. Der einzige Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5725 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728 sind abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit deren Artikel 172 und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, indem die Artikel 3 Buchstabe *b*), 5 Buchstabe *b*) und 7 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013 einen Behandlungsunterschied einführten zwischen Personen, die Dividenden erhielten, je nachdem, ob diese Dividenden aus Aktien oder Anteilen stammten, die mit Einlagen erworben worden seien, die vor oder ab dem 1. Juli 2013 erfolgt seien.

B.5. Wie der Ministerrat anführt, legen die klagenden Parteien in ihren Klageschriften nicht dar, in welcher Hinsicht die angefochtenen Bestimmungen nicht mit den angeführten Verfassungsbestimmungen in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention vereinbar wären, so dass die Klagegründe, insofern sie aus einem Verstoß gegen diesen Vertragsartikel abgeleitet sind, nicht zulässig sind.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung folglich auf die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.6. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

Der Grundsatz der Gleichheit in Steuerangelegenheiten verbietet es dem Gesetzgeber nicht, gewissen Steuerpflichtigen einen Steuervorteil zu gewähren, sofern der somit eingeführte Behandlungsunterschied vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.7. Es obliegt dem Gesetzgeber, den Steuersatz festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum.

Steuermaßnahmen bilden nämlich einen wesentlichen Teil der Wirtschafts- und Sozialpolitik. Sie sichern nicht nur zu einem wesentlichen Teil die Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen; sie bieten dem Gesetzgeber auch die Möglichkeit, Lenkungs- und Korrekturmaßnahmen zu ergreifen und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die bei der Erhebung und der Verwendung von Mitteln getroffen werden, gehören daher zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers.

Wenn anlässlich dieser Entscheidung ein Behandlungsunterschied entsteht, muss der Gerichtshof jedoch prüfen, ob dieser Behandlungsunterschied auf einer vernünftigen Rechtfertigung beruht.

B.8.1. Wie in B.3.1 in Erinnerung gerufen wurde, sind in Artikel 269 § 2 des EStGB 1992, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013, für Dividenden, die den darin aufgezählten Bedingungen entsprechen, verringerte Sätze für den Mobiliensteuervorabzug vorgesehen. In Artikel 171 Nr. 3*sexies* des EStGB 1992, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 3 Buchstabe *b*) des vorerwähnten Programmgesetzes, sind dieselben verringerten Sätze für diese Dividenden im Rahmen des Systems der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer vorgesehen.

Aufgrund von Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992 gelten die verringerten Sätze nur, wenn die Dividenden aus Aktien oder Anteilen stammen, die mit Einlagen erworben wurden, die ab dem 1. Juli 2013 erfolgt sind. Diese Bedingung ergibt sich ebenfalls aus dem angefochtenen Artikel 7 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013, wonach die

Artikel 3 Buchstabe *b*) und 5 Buchstabe *b*) auf die ab dem 1. Juli 2013 getätigten Einlagen anwendbar sind.

B.8.2. Somit werden Dividenden von Aktien oder Anteilen, die mit Einlagen erworben wurden, die vor dem 1. Juli 2013 erfolgt sind, und die im Übrigen die in Artikel 269 § 2 des EStGB 1992 angeführten - und in B.3.2 und B.3.3 dargelegten - Bedingungen erfüllen, auf steuerrechtlicher Ebene anders behandelt als Dividenden von Aktien oder Anteilen, die mit Einlagen erworben wurden, die ab dem 1. Juli 2013 erfolgt sind; während für die erste Kategorie ein Satz von 25 Prozent gilt, gilt für die zweite Kategorie ein Satz von 20 oder 15 Prozent.

B.9. Dieser Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Datum, an dem die betreffende Einlage erfolgt ist.

B.10.1. In den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 28. Juni 2013 heißt es:

« Mit Nr. 2 dieses Artikels möchte der Ministerrat im Rahmen des Plans zur Belebung der Wirtschaft, und insbesondere der KMBs, das Zeichnen von Erhöhungen des Gesellschaftskapitals von KMBs fördern durch Gewährung einer Verringerung des Mobiliensteuervorabzugs (und des Satzes der Steuer der natürlichen Personen) auf Dividenden, die den Inhabern neuer Aktien oder Anteile ausgezahlt werden, die im Rahmen dieser Kapitalerhöhungen geschaffen werden, sofern mehrere Bedingungen eingehalten werden.

Diese Maßnahme findet nicht nur Anwendung auf Kapitalerhöhungen, sondern auch auf die Gründung neuer KMBs.

Nur für die in- oder ausländischen Gesellschaften, die aufgrund der in Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches angeführten Bedingungen für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Kapitaleinlage erfolgt ist, als kleine Gesellschaften gelten, wird diese Maßnahme vorgesehen.

Die neuen Aktien oder Anteile müssen auf den Namen ausgegeben werden.

Um neues Kapital in diese Gesellschaften anzulocken, werden nur Geldeinlagen ins Auge gefasst.

[...]

Die Maßnahme betrifft Einlagen ab dem 1. Juli 2013 » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, SS. 5-6).

B.10.2. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit der angefochtenen Maßnahme Erhöhungen des Gesellschaftskapitals von bestehenden KMBs und die Gründung neuer KMBs fördern wollte, und dies « im Rahmen des Plans zur Belebung der Wirtschaft, und insbesondere der KMBs ». Die im vorliegenden Fall durch den Gesetzgeber angestrebten Zielsetzungen hängen

folglich mit der Lenkung und der Korrektur der Sozial- und Wirtschaftspolitik zusammen, das heißt Zielsetzungen, die er, wie in B.7 in Erinnerung gerufen wurde, anstreben darf, wenn er Steuermaßnahmen ergreift.

B.11. Der durch die angefochtenen Maßnahme eingeführte Behandlungsunterschied ist relevant hinsichtlich dieser Zielsetzungen, da mit einer Verringerung des Steuersatzes für Dividenden die angestrebten Zielsetzungen nur verwirklicht werden können, wenn diese Verringerung Dividenden von Aktien oder Anteilen betrifft, die mit neuen Einlagen erworben werden. Der Gesetzgeber konnte im Übrigen, unter Berücksichtigung der Entwicklung der Wirtschaftslage des Landes, davon ausgehen, dass Einlagen in kleine und mittlere Betriebe, die in der Vergangenheit erfolgt sind, hinsichtlich der sich daraus ergebenden Dividenden steuerrechtlich nicht notwendigerweise auf die gleiche Weise behandelt werden müssen wie Einlagen, die noch erfolgen müssen.

B.12.1. Aufgrund von Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 6 des EStGB 1992 gilt der verringerte Satz nur, insofern der Steuerpflichtige seit der Kapitaleinlage ununterbrochen das Volleigentum an den betreffenden Namensaktien oder -anteilen besitzt. Aufgrund von Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 7 des EStGB 1992 gilt der verringerte Satz nur für Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des zweiten oder späterer Geschäftsjahre nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden.

In den Vorarbeiten heißt es diesbezüglich:

« Dieser Anreiz wird den Teilhabern vorbehalten, die die neuen Aktien oder Anteile seit ihrer Zeichnung ununterbrochen in Volleigentum besessen haben.

Auf Bitte des Staatsrates wird verdeutlicht, dass die Absicht, den Vorteil eines verringerten Mobiliensteuervorabzugs nur auf die Teilhaber zu begrenzen, die ursprünglich an der Kapitalerhöhung mit Beibehaltung ihrer neuen Aktien oder Anteile ohne Unterbrechung ab deren Zeichnung beteiligt waren, dem Wunsch entspricht, die Zeichnung von Erhöhungen des Gesellschaftskapitals von KMBs zu fördern, ohne hierfür jedoch diesen neuen Aktien oder Anteilen den verringerten Mobiliensteuervorabzug für unbestimmte Dauer zu gewähren. Die Maßnahme ist weniger schwerwiegend für den Haushalt, da sie auslaufen wird, wenn derjenige, der sich an einer solchen Kapitalerhöhung beteiligt hat, seine Aktien oder Anteile abtritt.

Der Mobiliensteuervorabzug wird herabgesetzt auf 20 Prozent für die Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des zweiten Geschäftsjahres nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden, und auf 15 Prozent für die Dividenden, die bei der Gewinnausschüttung des dritten Geschäftsjahres nach dem der Einlage oder bei den darauf folgenden Gewinnausschüttungen gewährt oder zuerkannt werden.

Der in Artikel 269 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992 erwähnte Mobiliensteuervorabzug von 25 Prozent gilt weiterhin für Dividenden, die vor der Gewinnausschüttung des zweiten

Geschäftsjahres nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 6).

B.12.2. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber unter Berücksichtigung der Auswirkungen, die diese Maßnahme auf den Haushalt haben könnte, nicht nur die verringerten Sätze lediglich für Dividenden gewähren wollte, die bei der Gewinnausschüttung ab dem zweiten Geschäftsjahr nach dem der Einlage gewährt oder zuerkannt werden, sondern auch vermeiden wollte, dass der verringerte Mobiliensteuervorabzug für unbestimmte Dauer mit den betreffenden Aktien oder Anteilen verbunden würde. Aus diesem Grund gelten die verringerten Sätze grundsätzlich nur, solange die Person, die eine Einlage im Sinne der angefochtenen Bestimmungen vorgenommen hat, die betreffenden Namensaktien oder -anteile seit der Kapitaleinlage ununterbrochen in Volleigentum besitzt. Wenn die Aktien oder Anteile übertragen werden, gelten die verringerten Sätze grundsätzlich nicht mehr für die daraus stammenden Dividenden.

B.12.3. In dem Maße, wie der Vorteil des verringerten Mobiliensteuervorabzugs nicht mit der betreffenden Aktie oder dem betreffenden Anteil verbunden ist und grundsätzlich verfällt, wenn der Teilhaber, der ursprünglich an der Erhöhung oder Bildung des Kapitals eines kleinen oder mittleren Betriebs beteiligt war, den Anteil oder die Aktie auf einen Dritten überträgt, hat die angefochtene Maßnahme, wie in den in B.12.1 zitierten Vorarbeiten angeführt wurde, eine auslaufende Beschaffenheit und erweist diese Maßnahme sich aus diesem Grund nicht als unverhältnismäßig gegenüber den Zielsetzungen des Gesetzgebers.

B.12.4. In den Absätzen 4, 5 und 7 von Artikel 269 § 2 des EStGB 1992 sind eine Reihe von Ausnahmen zu der in Absatz 1 Nr. 6 dieses Artikels enthaltenen Bedingung bezüglich des Besitzes in Volleigentum der betreffenden Aktien oder Anteile vorgesehen.

In den Vorarbeiten heißt es diesbezüglich:

« Nur in den im Gesetz vorgesehenen Fällen können die Aktien oder Anteile ohne Verlust des Vorteils des verringerten Vorabzugs und des verringerten Satzes der Steuer der natürlichen Personen übertragen werden.

Dies ist insbesondere der Fall bei der Übertragung in gerader Linie oder zwischen Ehepartnern, wenn sie die Folge eines Erbfalls oder einer Schenkung in Volleigentum ist. Wenn diese Übertragung die Folge eines Erbfalls mit gesetzlicher Erbfolge oder mit testamentarischer Erbfolge ist, die einer gesetzlichen Erbfolge gleichkommt, oder einer Teilung durch Verwandte in aufsteigender Linie, die den Nießbrauch des hinterbliebenen Ehepartners nicht beeinträchtigt, ist die Bedingung des ununterbrochenen Besitzes erfüllt, selbst wenn der Erbfall zu einer Aufteilung des Volleigentums in bloßes Eigentum und Nießbrauch zugunsten der Erben und des hinterbliebenen Ehepartners führt. Im Falle einer Schenkung oder einer testamentarischen oder vertraglichen Erbfolge, die nicht der gesetzlichen Erbfolge entspricht, muss hingegen das Volleigentum bei ein und derselben Person verbleiben.

Verrichtungen wie Fusionen, Aufspaltungen und damit gleichgestellte Verrichtungen, die steuerlich neutral ausgeführt werden, haben auch keine Folgen für die Erfüllung der Bedingungen bezüglich des Haltens der neuen Aktien oder Anteile.

Der hierzu in den Artikel des Entwurfs eingefügte Absatz wurde aus Artikel 202 § 2 Absatz 2 übernommen, in den er durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002 eingefügt worden war, um eine Fiktion der Nichtrealisierung von Aktien oder Anteilen einzuführen (und somit der Nichtunterbrechung des Mindestdauer, in der die Aktien oder Anteile gehalten werden müssen) im Fall des Tauschs oder der Veräußerung von Aktien oder Anteilen im Rahmen von steuerlich neutralen Verrichtungen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, S. 7).

B.12.5. Die Ausnahmen zu der Bedingung bezüglich des Haltens in Volleigentum der betreffenden Aktien oder Anteile beziehen sich also einerseits auf Situationen, in denen die Aktien oder Anteile im Rahmen eines Erbfalls oder einer Schenkung in gerader Linie oder zwischen Ehepartnern übertragen werden, und andererseits auf Situationen, in denen die betreffende Gesellschaft durch eine Fusion, Aufspaltung und eine damit gleichgestellte Verrichtung, die steuerlich neutral ausgeführt wird, umstrukturiert wird. Diese Ausnahmen nuancieren die auslaufende Beschaffenheit der angefochtenen Maßnahme, erweisen sich wegen der damit verbundenen strikten Anwendungsbedingungen jedoch nicht als so beschaffen, dass sie die Verhältnismäßigkeit der angefochtenen Maßnahme gefährden könnten. Der Gesetzgeber konnte nämlich den Standpunkt vertreten, dass ohne die vorerwähnten Ausnahmen zu der Bedingung bezüglich des Haltens in Volleigentum der Aktien oder Anteile die stimulierende Wirkung der Maßnahme gefährdet werden könnte.

B.13. Der einzige Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5725 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728 sind unbegründet.

In Bezug auf den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728

B.14. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728 ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit deren Artikel 172 und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, indem die angefochtenen Bestimmungen einen Behandlungsunterschied zwischen Personen, die Geldeinlagen in eine Gesellschaft einbrächten, und Personen, die andere Güter einbrächten, einführten.

B.15. Aus dem gleichen Grund, wie er in B.5 angeführt wurde, ist der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728, insofern er aus einem Verstoß gegen Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention abgeleitet ist, unzulässig.

B.16. Aufgrund von Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 5 Buchstabe *b*) des Programmgesetzes vom 28. Juni 2013, gelten die verringerten Sätze des Mobiliensteuervorabzugs nur, wenn die Dividenden aus Aktien oder Anteilen stammen, die durch neue Geldeinlagen erworben wurden. Somit wird ein Behandlungsunterschied eingeführt, je nachdem, ob die betreffenden Aktien oder Anteile durch Geldeinlagen oder durch Sacheinlagen erworben wurden.

B.17. Zur Rechtfertigung des bemängelten Behandlungsunterschieds führt der Ministerrat einerseits an, dass der Gesetzgeber « neues Kapital » in Form von Geld anlocken wollte, und andererseits, dass er mit der bemängelten Bedingung Missbräuche verhindern wollte.

B.18. Wie in B.7 in Erinnerung gerufen wurde, darf der Gesetzgeber bei der Ergreifung von Steuermaßnahmen Zielsetzungen anstreben, die einen Zusammenhang zur Lenkung und Korrektur der Sozial- und Wirtschaftspolitik aufweisen. Aus dem allgemeinen Kontext der angefochtenen Maßnahme kann abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber zur Unterstützung des Wirtschaftswachstums den Sparam einen Anreiz bieten wollte, ihr gespartes Geld für Investitionen in kleine und mittlere Betriebe zu verwenden. Der bemängelte Behandlungsunterschied entbehrt somit nicht einer vernünftigen Rechtfertigung. Im Übrigen darf der Gesetzgeber bei der Festlegung der Modalitäten einer Steuermaßnahme die Bedingungen wählen, die am wenigsten zu Missbräuchen Anlass geben können. Im vorliegenden Fall kann vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass Sacheinlagen hinsichtlich der Zielsetzungen des Gesetzgebers in Bezug auf die Stärkung des Gesellschaftskapitals von kleinen und mittleren Betrieben eher Anlass zu Missbräuchen geben können als Geldeinlagen, unter anderem wegen möglicher Überbewertungen von Sacheinlagen. Der Umstand, dass bereits eine allgemeine Bestimmung zur Bekämpfung von Missbrauch besteht (Artikel 344 § 1 des EStGB 1992), hindert den Gesetzgeber außerdem nicht daran, bei der Annahme einer bestimmten Steuermaßnahme spezifische Bedingungen vorzusehen, die dazu dienen, spezifische Missbräuche zu verhindern.

B.19. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728 ist unbegründet.

In Bezug auf den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728

B.20. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728 ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit deren Artikel 172 und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, indem die angefochtenen Bestimmungen einen Behandlungsunterschied einführen zwischen Personen, die Kapitaleinlagen in eine Gesellschaft tätigten, einerseits, und Personen, die Aktien oder Anteile von bestehenden Gesellschaften übernahmen, andererseits.

B.21. Aus dem gleichen Grund, wie er in B.5 angeführt wurde, ist der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728, insofern er aus einem Verstoß gegen Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention abgeleitet ist, nicht zulässig.

B.22.1. Die in der angefochtenen Maßnahme vorgesehenen verringerten Sätze gelten nur, wenn die Dividenden aus Aktien oder Anteilen stammen, die durch Geldeinlagen geschaffen wurden, welche ab dem 1. Juli 2013 getätigt wurden. Die Sätze gelten aufgrund von Artikel 269 § 2 Absatz 1 Nr. 6 des EStGB 1992 außerdem grundsätzlich nur, insofern der Steuerpflichtige seit der Kapitaleinlage ununterbrochen das Volleigentum an den betreffenden Aktien oder Anteilen besitzt. Die vorerwähnten Bedingungen haben zur Folge, dass Personen, die Aktien oder Anteile einer Gesellschaft übernehmen, nicht in den Genuss der in den angefochtenen Bestimmungen enthaltenen Maßnahme gelangen können.

B.22.2. Der im Klagegrund bemängelte Behandlungsunterschied entbehrt angesichts der mit den angefochtenen Bestimmungen angestrebten Zielsetzungen nicht einer vernünftigen Rechtfertigung. Das Übernehmen von Aktien oder Anteilen von Gesellschaften kann nämlich an sich weder zu Erhöhungen des Gesellschaftskapitals von kleinen und mittleren Betrieben, noch zur Gründung solcher Betriebe führen. Außerdem konnte der Gesetzgeber den Standpunkt vertreten, dass die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der angefochtenen Maßnahme auf die Kategorie von Personen, die Aktien oder Anteile von Gesellschaften übernehmen, nicht angebracht ist angesichts der Auswirkungen, die eine solche Ausdehnung auf die Finanzeinnahmen des Staates haben könnte.

B.23. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5728 ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klagen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 25. September 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen