

Geschäftsverzeichnissnr. 5828
Entscheid Nr. 24/2018 vom 1. März 2018

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (« Fairness Tax »), erhoben von der X AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, und dem emeritierten Präsidenten E. De Groot gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 31. Januar 2014 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 3. Februar 2014 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die X AG, unterstützt und vertreten durch RA P. Renier und RÄin L. Ketels, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (« Fairness Tax »), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. August 2013, zweite Ausgabe.

In seinem Zwischenentscheid Nr. 11/2015 vom 28. Januar 2015, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 19. März 2015, hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Ist Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der

a) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen ist, während Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einem belgischen Tochterunternehmen nicht einer solchen Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob das Tochterunternehmen eine Dividende ausgeschüttet hat oder nicht;

b) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung bei einer vollständigen Zuführung des belgischen Gewinns an die Rücklagen einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, während belgische Gesellschaften bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns an die Rücklagen nicht einer solchen Steuer unterliegen?

2. Ist Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dahin auszulegen, dass es sich um einen Steuerabzug an der Quelle handelt, wenn eine Bestimmung des nationalen Rechts vorschreibt, dass bei einer Gewinnausschüttung eines Tochterunternehmens an die Muttergesellschaft eine Steuer auferlegt wird, weil im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Steuerverluste verringert wird, während der Gewinn aufgrund der nationalen Rechtsvorschriften nicht besteuert wäre, wenn er bei dem Tochterunternehmen verblieben wäre und nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet worden wäre?

3. Ist Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 2011/96/EU dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der eine Steuer auf die Ausschüttung von Dividenden erhoben wird, wenn diese Regelung zur Folge hat, dass eine Gesellschaft auf einen Teil der Dividende besteuert wird, der über die im genannten Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Schwelle hinausgeht, wenn sie eine empfangene Dividende später ausschüttet als in dem Jahr, in

dem sie sie selbst empfangen hat, während dies nicht der Fall ist, wenn diese Gesellschaft eine Dividende erneut ausschüttet in dem Jahr, in dem sie sie erhält? ».

In seinem Urteil vom 17. Mai 2017 in der Rechtssache C-68/15 hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die Fragen geantwortet.

Durch Anordnung vom 21. Juni 2017 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter R. Leysen und T. Giet beschlossen,

- die Verhandlung wiederzueröffnen,
- die Parteien aufzufordern, in einem spätestens am 20. Juli 2017 einzureichenden und innerhalb derselben Frist den jeweils anderen Parteien zu übermittelnden Ergänzungsschriftsatz ihre eventuellen Bemerkungen anlässlich des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union zu äußern und insbesondere auf die Randnummern 47 bis 49 dieses Urteils zu antworten.

Die klagende Partei und der Ministerrat haben Ergänzungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 18. Oktober 2017 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter R. Leysen und T. Giet beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, 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 14. November 2017 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Infolge des Antrags der klagenden Partei auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 14. November 2017 den Sitzungstermin auf den 13. Dezember 2017 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 13. Dezember 2017

- erschienen
- . RA P. Renier und RA G. Coppens, in Brüssel zugelassen, *loco* RA in L. Ketels, für die klagende Partei,
- . Berater J. De Vleeschouwer, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter R. Leysen und T. Giet Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache 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 die angefochtenen Bestimmungen und den Umfang der Nichtigkeitsklage*

B.1.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen. Diese Bestimmungen sind Teil von Kapitel 15 Abschnitt 2 Unterabschnitt 1 mit der Überschrift « Fairness Tax ».

B.1.2. Durch Artikel 43 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 198 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Dezember 2012, die Wortfolge « aufgrund von Artikel 219bis » durch die Wortfolge « aufgrund der Artikel 219bis und 219ter » ersetzt.

Somit abgeändert lautet Artikel 198 § 1 Nr. 1:

« Werbungskosten umfassen nicht:

1. die Gesellschaftssteuer einschließlich der aufgrund der Artikel 219bis und 219ter geschuldeten getrennten Steuern, der Summen, die auf die Gesellschaftssteuer vorausgezahlt werden, und des Mobiliensteuervorabzugs, den der Schuldner des Einkommens unter Missachtung von Artikel 261 zur Entlastung des Empfängers trägt, jedoch ausschließlich der aufgrund von Artikel 219 geschuldeten getrennten Steuer ».

B.1.3. Artikel 44 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 207 Absatz 2 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Dezember 2012, durch die Wortfolge « , noch auf Dividenden, die in Artikel 219ter erwähnt sind ».

Somit lautet Absatz 2 des abgeänderten Artikels 207:

« Keiner dieser Abzüge noch ein Ausgleich des Verlusts des Besteuerungszeitraums darf auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden, der aus den in Artikel 79 erwähnten ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen hervorgeht, noch auf erhaltene finanzielle Vorteile oder Vorteile jeglicher Art, die in Artikel 53 Nr. 24 erwähnt sind, noch auf die Grundlage der besonderen getrennten Steuer, die gemäß Artikel 219 auf nicht nachgewiesene Ausgaben oder Vorteile jeglicher Art festgelegt wird, noch auf den Teil der Gewinne, der für die in Artikel 198 § 1 Nr. 9 und 12 erwähnten Ausgaben bestimmt ist, noch auf den Teil der Gewinne, die aus der

Nichteinhaltung von Artikel 194<sup>quater</sup> § 2 Absatz 4 und der Anwendung von Artikel 194<sup>quater</sup> § 4 hervorgehen, noch auf Mehrwerte, die in Artikel 217 Nr. 3 erwähnt sind, noch auf Dividenden, die in Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnt sind ».

B.1.4. Durch Artikel 45 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 218 § 1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002, das Wort « wird » durch die Wortfolge « und die in Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnte getrennte Steuer werden » ersetzt.

Somit lautet die abgeänderte Bestimmung:

« Die gemäß den Artikeln 215 bis 217 berechnete Steuer und die in Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnte getrennte Steuer werden bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen eventuell erhöht, wie es in den Artikeln 157 bis 168 in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen vorgesehen ist.

In Abweichung von den Artikeln 160 und 165 sind die Begrenzung der Erhöhung auf 90 Prozent und die Erhöhung der Berechnungsgrundlage auf 106 Prozent der Staatssteuer jedoch nicht anwendbar ».

B.1.5. Durch Artikel 46 des angefochtenen Gesetzes wird in Teil I Titel III Kapitel 3 Abschnitt 2 desselben Gesetzbuches ein Artikel 219<sup>ter</sup> mit folgendem Wortlaut eingefügt:

« Art. 219<sup>ter</sup>. § 1. Für den Besteuerungszeitraum, in dem im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 1 bis 2<sup>bis</sup> Dividenden ausgeschüttet werden, wird eine getrennte Steuer festgelegt, die gemäß den Bestimmungen der nachstehenden Paragraphen berechnet wird.

Diese getrennte Steuer ist unabhängig von und gegebenenfalls ergänzend zu anderen Steuern, die aufgrund anderer Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches oder gegebenenfalls in Anwendung besonderer Gesetzesbestimmungen geschuldet werden.

§ 2. Die Grundlage für diese getrennte Steuer bildet die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt.

§ 3. Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammen. Für die Anwendung dieser Verringerung wird die Entnahme aus den bereits besteuerten Rücklagen vorrangig auf die letzten gebildeten Rücklagen angerechnet.

Für das Steuerjahr 2014 können in demselben Steuerjahr ausgeschüttete Dividenden niemals als Entnahmen aus den in demselben Steuerjahr besteuerten Rücklagen gelten.

§ 4. Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen:

- einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und

- andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte.

§ 5. Die gemäß den vorhergehenden Paragraphen festgelegte Grundlage kann auf keine andere Weise begrenzt oder verringert werden.

§ 6. Die getrennte Steuer entspricht 5 Prozent der so berechneten Grundlage.

§ 7. Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, als kleine Gesellschaften gelten, unterliegen nicht der vorerwähnten Steuer ».

B.1.6. Artikel 47 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 233 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 11. Mai 2007, durch einen Absatz 3 mit folgendem Wortlaut:

«Eine getrennte Steuer wird darüber hinaus gemäß den in Artikel 219<sup>ter</sup> bestimmten Regeln festgelegt. In Bezug auf belgische Niederlassungen versteht man für die Anwendung dieser Regelung unter ‘ausgeschütteten Dividenden’ den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt ».

B.1.7. Artikel 48 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 246 Absatz 1 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 29. März 2012, durch eine Nr. 3 mit folgendem Wortlaut:

«3. wird die in Artikel 233 Absatz 3 erwähnte getrennte Steuer unbeschadet der Anwendung von Artikel 218 zum Satz von 5 Prozent berechnet ».

B.1.8. Durch Artikel 49 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 463<sup>bis</sup> § 1 Nr. 1 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 11. Mai 2007, die Wortfolge « 219<sup>bis</sup> und 246 Absatz 1 Nr. 2 » durch die Wortfolge « 219<sup>bis</sup>, 219<sup>ter</sup> und 246 Absatz 1 Nr. 2 und 3 » ersetzt.

Der somit abgeänderte Paragraph 1 Nr. 1 lautet:

« Als zusätzliche Krisenabgabe werden ausschließlich zum Vorteil des Staates drei Zuschlag Hundertstel festgelegt:

1. auf die Gesellschaftssteuer, für die in Artikel 220 Nr. 2 und 3 erwähnten juristischen Personen auf die Steuer der juristischen Personen und für die in Artikel 227 Nr. 2 und 3 erwähnten Steuerpflichtigen mit Ausnahme ausländischer Staaten und ihrer politischen Untergliederungen und lokalen Gebietskörperschaften auf die Steuer der Gebietsfremden, die in den Artikeln 219, 219*bis*, 219*ter* und 246 Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten getrennten Steuern einbegriffen; die zusätzlichen Krisenabgaben werden auf vorerwähnte Steuern berechnet, die festgelegt werden:

- vor Anrechnung der Vorauszahlungen erwähnt in den Artikeln 218, 226 und 246 Absatz 1 Nr. 1 und Absatz 2 und der Vorabzüge, des Pauschalanteils ausländischer Steuer und der Steuergutschrift erwähnt in den Artikeln 277 bis 296,

- vor Anwendung der Erhöhung bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen erwähnt im ersten Gedankenstrich ».

B.1.9. Durch Artikel 50 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 275<sup>7</sup> desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 7. November 2011, zwischen den Absätzen 3 und 4 ein neuer Absatz mit folgendem Wortlaut eingefügt:

« Der König kann den in Absatz 3 bestimmten Prozentsatz durch einen im Ministerrat beratenen Erlass für die in vorliegendem Artikel erwähnten Arbeitgeber erhöhen, die entweder aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches als kleine Gesellschaften gelten oder natürliche Personen sind, die die Kriterien des vorerwähnten Artikels 15 *mutatis mutandis* erfüllen. Der König reicht bei den Gesetzgebenden Kammern, wenn sie versammelt sind, unverzüglich und sonst, sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse zur Ausführung des vorliegenden Absatzes ».

B.1.10. Artikel 51 des angefochtenen Gesetzes bestimmt:

« Die Artikel 43 bis 49 treten ab dem Steuerjahr 2014 in Kraft.

Ab dem 28. Juni 2013 am Datum des Jahresabschlusses angebrachte Änderungen haben keine Auswirkung auf die Anwendung der Maßnahmen in vorliegendem Unterabschnitt.

Artikel 50 ist auf die ab dem 1. Januar 2014 gezahlten oder zuerkannten Entlohnungen anwendbar ».

B.2. Der Gerichtshof muss den Umfang der Nichtigkeitsklage aufgrund der Klageschrift und insbesondere der Darlegung der Klagegründe bestimmen. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf jene Bestimmungen, gegen die Klagegründe gerichtet sind.

Die Parteien sind sich darüber einig, dass die Klagegründe nur gegen die Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, die sich auf die « Fairness Tax » beziehen, gerichtet sind. Der Gerichtshof begrenzt daher seine Prüfung auf diese Bestimmungen und äußert sich nicht zur Verfassungsmäßigkeit der Artikel 50 und 51 Absatz 3 desselben Gesetzes, die nicht die angefochtene Maßnahme betreffen.

#### *In Bezug auf den Kontext der angefochtenen Bestimmungen*

B.3.1. Ab dem Steuerjahr 2014 werden belgische Gesellschaften und ausländische Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung aufgrund der Artikel 219<sup>ter</sup> und 233 Absatz 3 des EStGB 1992 mit einer getrennten Steuer im Rahmen der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden belegt.

B.3.2. In Artikel 227 des EStGB 1992 ist festgelegt, auf welche ausländischen Gesellschaften die Steuer der Gebietsfremden Anwendung findet. Aufgrund von Artikel 228 wird bei der Berücksichtigung der steuerpflichtigen Einkünfte unter anderem den Gewinnen der belgischen Niederlassungen dieser Gesellschaften Rechnung getragen. Artikel 229 § 1 Absatz 1 bestimmt, dass der Ausdruck « belgische Niederlassung » « feste Geschäftseinrichtungen, durch die ein ausländisches Unternehmen seine beruflichen Tätigkeiten ganz oder teilweise in Belgien ausübt » bezeichnet.

B.3.3. Aus dem Werdegang der angefochtenen Bestimmungen ergibt sich, dass sie bezwecken, eine Steuer auf Gewinne zu erheben, die durch Unternehmen ausgeschüttet werden, ohne dass dafür die Gesellschaftssteuer oder die Steuer der Gebietsfremden entrichtet wurde, weil Steuervorteile, die in den steuerrechtlichen Vorschriften vorgesehen sind, genutzt wurden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, SS. 37-39).



Die neue Steuer, « Fairness Tax » genannt, findet Anwendung, wenn im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder um vorgetragene Steuerverluste verringert wird. Für die Auslegung des Begriffs « ausgeschüttete Dividenden » wird auf Artikel 18 Absatz 1 Nrn. 1 bis 2*bis* des EStGB 1992 verwiesen.

B.3.4. Die Grundlage für die « Fairness Tax » besteht in der « Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt » (Artikel 219*ter* § 2 des EStGB 1992).

Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, der aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammt (Artikel 219*ter* § 3 des EStGB 1992). Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte (Artikel 219*ter* § 4 des EStGB 1992).

B.3.5. In Bezug auf die Steuer der Gebietsfremden ist die getrennte Steuer mit der Ausschüttung einer Dividende durch die ausländische Gesellschaft verbunden. Für die belgischen Niederlassungen dieser Gesellschaften wird im Gesetz eine fiktive Dividende festgelegt und versteht man für die Anwendung dieser Regelung unter « ausgeschüttete Dividenden » den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt (Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992).

Die getrennte Steuer wird auf einen Satz von 5 Prozent (Artikel 219*ter* § 6 des EStGB 1992), zuzüglich 3 Prozent zusätzliche Krisenabgabe (Artikel 463*bis* § 1 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992), festgelegt, was zu einem Satz von 5,15 Prozent führt. Die « Fairness Tax » ist in der Gesellschaftsteuer nicht abzugsfähig.

B.4. In den Vorarbeiten heißt es bezüglich der angefochtenen Maßnahme:

« Ab dem Steuerjahr 2014 wird in die Gesellschaftssteuer und die Steuer der gebietsfremden Gesellschaften eine *Fairness Tax* eingeführt.

Sie gilt in den Fällen, in denen für denselben Besteuerungszeitraum einerseits Dividenden ausgeschüttet werden und andererseits das steuerpflichtige Ergebnis um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Verluste verringert wird.

Für die Berechnung der *Fairness Tax* wird zunächst der Betrag der ausgeschütteten Dividenden berechnet, der nicht in dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden ist.

Die Dividenden, die gemäß Artikel 537 des EStGB 1992 tatsächlich in den Vorteil des darin vorgesehenen Satzes von 10 Prozent gelangt sind, können auf keinen Fall für die Anwendung der *Fairness Tax* berücksichtigt werden.

Von diesem Dividendenbetrag, der nicht in dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden ist, wird der Anteil des Dividendenbetrags abgezogen, der aus bereits besteuerten Rücklagen stammt.

Um ‘ Manipulationen ’ zu bekämpfen, werden in Bezug auf die ‘ bereits besteuerten Rücklagen ’ nur die für das Steuerjahr 2014 aufgebauten Rücklagen aus der Anwendung der Maßnahme ausgeschlossen.

Bei der Ermittlung des Ursprungs der Entnahme aus Rücklagen wird die LIFO-Methode angewandt: *last in, first out*.

Der Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen einerseits den in Abzug gebrachten vorgetragenen Verlusten und dem Abzug der fiktiven Zinsen desselben Geschäftsjahres und andererseits dem steuerpflichtigen ‘ Ergebnis des Besteuerungszeitraums ’ nach dem ersten Berechnungsvorgang.

Der Vortrag des Abzugs für Risikokapital, der immer noch gemäß Artikel 536 des EStGB 1992 befreit werden kann, wird bei dieser Berechnung nicht berücksichtigt.

Das vorerwähnte steuerpflichtige Ergebnis des Besteuerungszeitraums ist das Ergebnis des so genannten ersten Berechnungsvorgangs (im Sinne von Artikel 74 des KE/EStGB 1992). Unter anderem umfasst es daher nicht die steuerfreien Mehrwerte auf Aktien oder Anteile.

Auf die somit begrenzte Grundlage wird der vorerwähnte Satz von 5 Prozent angewandt.

Diese getrennte Steuer kann nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Diese Maßnahme findet nicht Anwendung auf die Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches auf konsolidierter Basis als kleine Gesellschaften gelten.

Für diese getrennte Steuer gelten die Regeln der Vorauszahlungen; sie unterliegt der Krisenabgabe.

Es erfolgt eine Meldung bei der Europäischen Kommission.

### *Beispiel 1*

Eine Gesellschaft mit einem steuerpflichtigen Ergebnis von 1000 (Code 012/1040 der Erklärung) gibt Folgendes an:

Ausgeschüttete Dividenden (Code 059/1320): 600  
 Steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang (Code 077/1430): 1 600  
 Endgültig besteuerte Einkünfte (Code 099/1433): 300  
 Abzug für Risikokapital (Code 103/1435): 800  
 Vorherige Verluste (Code 106/1436): 50  
 Besteuerbar zum normalen Satz (Code 112/1460): 450

### *Anwendung der Maßnahme*

Anteil der Dividenden, der nicht in der Besteuerungsgrundlage wiederzufinden ist:  $600 - 450 = 150$

Verhältnismäßige Begrenzung:  $(800 + 50) / 1 600 = 53,12$  Prozent

Grundlage für Mindestbesteuerung:  $150 \times 53,12 \% = 79,68$

Getrennte Steuer zu 5 Prozent = 3,98

### *Beispiel 2*

Entnahme aus Rücklagen (negativ): - 1 000  
 Abgelehnte Ausgaben: 100  
 Dividenden: 3000  
 Steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang: 2 100  
 Abzüge (EBE ausländische Dividenden): - 100  
 Saldo: 2 000  
 AfZ: - 1 000  
 Vorherige Verluste: - 1 000  
 Vortrag AfZ: - 1 000  
 Steuerpflichtiges Ergebnis: 0

### *Anwendung der Maßnahme*

(1) Es wurden 3 000 Dividenden ausgeschüttet, und diese werden gerechtfertigt durch:

. 1 000 infolge von Entnahmen aus (bereits besteuerten) Rücklagen von vorherigen Geschäftsjahren (spätestens bis zum Steuerjahr 2014).

(2) Von diesen 3 000 Dividenden ist schließlich nichts in dem steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden, denn das endgültige steuerpflichtige Ergebnis beträgt 0. Die Bruttobasis für die *Fairness Tax* beträgt also 3 000.

(3) 1 000 der ausgeschütteten Dividenden stammen aus besteuerten Rücklagen und werden von der Bruttobasis der *Fairness Tax* abgezogen. Also  $3\,000 - 1\,000 = 2\,000$

(4) Verhältnismäßige Begrenzung

Berechnung Zähler: vorgetragene Verluste (1 000) + AfZ (1 000) = 2 000

Berechnung Nenner: steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang beträgt 2 100.

Berechnung Verhältnis:  $2\,000 / 2\,100 = 95,23\%$

ALSO: Berechnung der *Fairness Tax*: Bruttobasis (3) von 2 000 wird verringert um das Verhältnis:  $2\,000 \times 95,23\% = 1\,904,76$

Und diese Basis unterliegt der *Fairness Tax* von 5 Prozent:  $1\,904,76 \times 5\% = 95,23$  » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, SS. 13-15).

Im Bericht namens des Ausschusses für Soziales vom 15. Juli 2013 erteilt der Minister als Antwort auf verschiedene Fragen und Anmerkungen weitere Erläuterungen im Zusammenhang mit der « *Fairness Tax* »:

« Der Minister antwortet, dass die *Fairness Tax* eigentlich recht einfach ist. Es handelt sich eigentlich um eine getrennte Steuer, die erhoben wird auf die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem Satz der Gesellschaftssteuer unterliegt.

Der erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen:

- einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und

- andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte.

Der Minister verdeutlicht, dass die *Fairness Tax* den EBE-Abzug, den Patentabzug und den Investitionsabzug nicht berührt. Nur die abgezogenen fiktiven Zinsen und die vorgetragenen Verluste werden für die Berechnung der getrennten Steuer berücksichtigt.

Die Maßnahme dient eigentlich dazu, die Auswüchse zu begrenzen, die die unbegrenzte Übertragbarkeit der Verluste und der Abzug der fiktiven Zinsen verursacht haben. Diese Auswüchse, die eigentlich gesetzlich zulässig sind, haben dazu geführt, dass gewisse Unternehmen eigentlich fast keine Steuer mehr zahlen. Weil dies nicht gerecht ist gegenüber den anderen Unternehmen und Steuerpflichtigen, hat die Regierung sich dafür entschieden, diese

Unternehmen doch zu besteuern mittels einer getrennten Steuer, nämlich der so genannten *Fairness Tax*.

Der Minister führt an, dass die neue Maßnahme der Europäischen Kommission vorgelegt wurde, die prüfen wird, ob die *Fairness Tax* den europäischen Vorschriften entspricht, darunter die Mutter-Tochter-Richtlinie. Der Minister vertraut voll darauf, dass die *Fairness Tax* die Prüfung auf europäischer Ebene bestehen wird. Das Urteil des Europäischen Gerichtshofes im Rahmen des *Burda*-Urteils vom 26. Juni 2008 (C-284/06) bestärkt ihn in seiner Überzeugung, dass die Europäische Kommission die *Fairness Tax* nicht als einen verdeckten Steuerabzug an der Quelle ansehen wird.

Der Minister bestätigt, dass die *Fairness Tax* auf den Rückkauf eigener Aktien Anwendung findet. Der Rückkauf eigener Aktien ist Anlass zur Zahlung einer Dividende. Diese Dividende wird für die Berechnung der *Fairness Tax* berücksichtigt.

Die *Fairness Tax* soll nicht die Unternehmen veranlassen, keine Dividenden auszuschütten. Wenn ein Unternehmen keine Dividenden ausschüttet, ist selbstverständlich auch keine *Fairness Tax* geschuldet. Dies ist nur der Fall, wenn der Betrag der ausgeschütteten Dividenden höher ist als das endgültige steuerpflichtige Ergebnis.

Für die Steuer der Gebietsfremden ist die Berechnung von fiktiven Dividenden vorgesehen. Das ausländische Ergebnis in Bezug auf Dividenden wird der belgischen Niederlassung im Verhältnis zwischen dem ausländischen steuerpflichtigen Ergebnis und dem belgischen steuerpflichtigen Ergebnis zugewiesen. Diese Bestimmung ist notwendig zur Vermeidung einer Diskriminierung.

Schließlich antwortet der Minister, dass das erwartete Steueraufkommen der *Fairness Tax* durch den Studiendienst des FÖD Finanzen auf der Grundlage der verfügbaren statistischen Daten im Zusammenhang mit dem Abzug für vorgetragene Verluste und Risikokapital berechnet wurde. Der Unterschied zwischen dem veranschlagten Steueraufkommen für 2013 und für 2014 ist dadurch zu erklären, dass für 2013 nur Vorauszahlungen berücksichtigt wurden und für 2014 sowohl Eintreibungen als auch Vorauszahlungen. Aus diesem Grund ist der Betrag für 2014 höher als für 2013. Der Minister hebt hervor, dass es sich um Nettozahlen handelt. Dies bedeutet, dass die 50 Millionen Euro an Steuerermäßigungen, die den KMBs zugute kommen - siehe Artikel 49 (neu) - eigentlich vom Gesamtbetrag für 2014 abgezogen werden müssen. Der Gesamtbetrag des erwarteten Ertrags der *Fairness Tax* für 2014 beträgt 215 Millionen Euro, von denen 50 Millionen Euro abgezogen werden. Es bleibt somit für 2014 ein erwarteter Nettoertrag von 165 Millionen Euro übrig » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, SS. 37-39).

B.5. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die angefochtene Maßnahme dazu dient, die Folgen der unbegrenzten Übertragbarkeit der Verluste und des Abzugs der fiktiven Zinsen zu begrenzen, da sie dazu geführt hätten, dass gewisse Gesellschaften keine oder fast keine Steuern mehr bezahlen. Es werde also bezweckt, Diskriminierungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.

### *Zur Hauptsache*

B.6.1. Die klagende Partei führt im ersten Teil des ersten Klagegrunds an, die angefochtenen Bestimmungen verstießen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV).

B.6.2. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; der verfassungsmäßige Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gilt angesichts aller Rechte und aller Freiheiten, einschließlich derjenigen, die sich aus internationalen Verträgen ergeben, welche für Belgien verbindlich sind. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.6.3. Artikel 49 des AEUV bestimmt:

« Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen ».

B.7.1. Nach Darlegung der klagenden Partei behindere die « Fairness Tax » die ausländischen Gesellschaften in ihrer freien Wahl einer Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in Belgien, da sie unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie ihre Tätigkeit in Belgien über eine feste Niederlassung oder über eine Tochtergesellschaft ausübten.

Wenn eine ausländische Gesellschaft mit Sitz in der Europäischen Union ihre Wirtschaftstätigkeiten in Belgien über eine getrennte Tochtergesellschaft ausübe, werde sie mit der Anwendung der « Fairness Tax » konfrontiert, wenn aus den Ergebnissen des belgischen Tochterunternehmens eine Dividende ausgeschüttet werde. Eine solche Dividendenausschüttung

werde lediglich durch die Ergebnisse und die Entscheidungen der belgischen Tochtergesellschaft beeinflusst. Ein belgisches Tochterunternehmen, das an die Muttergesellschaft einen Gewinn ausschütete, unterliege der angefochtenen Besteuerung, ungeachtet dessen, ob die Muttergesellschaft selbst einen Gewinn ausschütete oder nicht. Bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns des belgischen Tochterunternehmens an die Rücklagen sei keine « Fairness Tax » geschuldet, ungeachtet dessen, ob das ausländische Unternehmen eine Dividende ausschütete oder nicht.

Wenn eine ausländische Gesellschaft mit Sitz innerhalb der Europäischen Union ihre Wirtschaftstätigkeiten in Belgien über eine feste Niederlassung ausübe, werde sie mit der Anwendung der « Fairness Tax » konfrontiert, je nachdem, ob die ausländische Gesellschaft eine Dividende ausschütete oder nicht. Wenn die ausländische Gesellschaft keine Dividende ausschütete, sei keine Steuer geschuldet, auch wenn ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen sei. Wenn die ausländische Gesellschaft hingegen eine Dividende ausschütete, sei immer eine « Fairness Tax » geschuldet, auch wenn kein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen sei. Die « Fairness Tax » werde in diesem Fall auch durch die Ergebnisse und die Entscheidungen in Bezug auf die Tätigkeiten beeinflusst, die nicht in Belgien stattfänden und daher den Tätigkeiten der belgischen festen Niederlassung vollkommen fremd seien. Das ausländische Unternehmen könne daher auf seinen ausländischen Gewinn besteuert werden aus dem einfachen Grund, dass es eine feste Niederlassung in Belgien habe.

Somit werde eine ausländische Gesellschaft, die sich für eine belgische feste Niederlassung entscheide, im System der beanstandeten Steuer weniger günstig behandelt, was im Widerspruch zu der durch Artikel 49 des AEUV gewährleisteten Niederlassungsfreiheit stehe.

B.7.2. Die klagende Partei erkennt auch eine Diskriminierung auf der Grundlage der Staatsangehörigkeit zwischen der festen Niederlassung einer ausländischen Gesellschaft und einer belgischen Gesellschaft. Auf die festen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften könne die beanstandete Steuer angewandt werden trotz des Umstandes, dass der vollständige Gewinn, der der belgischen festen Niederlassung zugerechnet werden könne, den Rücklagen zugeführt oder in Belgien neu investiert worden sei, während diese Steuer nicht auf die belgische Gesellschaft angewandt werde, wenn sie ihren vollständigen Gewinn den Rücklagen zuführe oder neu investiere. Diese ungleiche Behandlung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz und

gegen die Niederlassungsfreiheit, was aufgrund der Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 49 des AEUV verboten sei.

B.8. Vor der Urteilsfällung zur Sache über den ersten Teil des ersten Klagegrunds hat der Gerichtshof in seiner Entscheidung Nr. 11/2015 vom 28. Januar 2015 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« 1. Ist Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der

a) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen ist, während Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einem belgischen Tochterunternehmen nicht einer solchen Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob das Tochterunternehmen eine Dividende ausgeschüttet hat oder nicht;

b) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung bei einer vollständigen Zuführung des belgischen Gewinns an die Rücklagen einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, während belgische Gesellschaften bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns an die Rücklagen nicht einer solchen Steuer unterliegen? ».

B.9. In seinem Urteil vom 17. Mai 2017 (C-68/15, X.) hat der Europäische Gerichtshof die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage wie folgt beantwortet:

« 35. Für die Prüfung der Frage in der gestellten Form ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Sitz einer Gesellschaft dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen (vgl. u.a. Urteile vom 28. Januar 1986, *Kommission/Frankreich*, 270/83, EU:C:1986:37, Rn. 18, und vom 14. Dezember 2000, *AMID*, C-141/99, EU:C:2000:696, Rn. 20).

36. Daraus folgt, dass die Anwendung einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden auf eine gebietsansässige Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft auf der einen und auf eine gebietsansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft auf der anderen Seite zum einen die steuerliche Behandlung einer gebietsansässigen Gesellschaft und zum anderen die einer gebietsfremden Gesellschaft betrifft.

37. Im vorliegenden Fall steht aber fest, dass die in Rede stehende belgische Steuerregelung gebietsansässige Gesellschaften, einschließlich gebietsansässiger Tochtergesellschaften gebietsfremder Gesellschaften, und gebietsfremde Gesellschaften gleich behandelt, da alle diese



Gesellschaften der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden unter den in den Rn. 31 und 32 des vorliegenden Urteils angeführten Umständen ausschütten.

38. Vor diesem Hintergrund ist die vorgelegte Frage so zu verstehen, dass damit geklärt werden soll, ob die Niederlassungsfreiheit dahin auszulegen ist, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - nach der sowohl eine gebietsfremde Gesellschaft, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, als auch eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, einer Steuer wie der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - entgegensteht.

39. Die Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Angehörigen der Europäischen Union zuerkennt, umfasst für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörige festgelegten. Mit ihr ist nach Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteil vom 17. Juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40. Was die Behandlung im Aufnahmestaat betrifft, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass, da Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf (Beschluss vom 4. Juni 2009, *KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rn. 77 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41. In Bezug auf steuerliche Vorschriften geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass es Sache jedes Mitgliedstaats ist, sein System der Gewinnbesteuerung unter Wahrung des Unionsrechts auszugestalten, sofern diese Gewinne der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats unterliegen. Demzufolge ist der Aufnahmemitgliedstaat frei darin, den Steuertatbestand, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuersatz, die für die verschiedenen Niederlassungsformen von in diesem Mitgliedstaat tätigen Gesellschaften gelten, festzulegen, vorausgesetzt, er gewährt gebietsfremden Gesellschaften eine Behandlung, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 47, und vom 26. Juni 2008, *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, Rn. 86 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42. Eine Diskriminierung kann nur dadurch entstehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (Urteile vom 14. Februar 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 30, und vom 1. Dezember 2011, *Kommission/Ungarn*, C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43. Im vorliegenden Fall steht fest, dass eine gebietsfremde Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, und eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, steuerlich grundsätzlich gleich behandelt werden, da sie der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht im endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind.

44. Soweit aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten hervorgeht, dass eine gebietsfremde Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, im Unterschied zu einer gebietsansässigen Gesellschaft, die auf der Grundlage ihres Welteinkommens der Körperschaftsteuer unterliegt, in diesem Mitgliedstaat dieser Steuer nur auf der Grundlage der Gewinne unterliegt, die die Betriebsstätte erzielt, könnte jedoch etwas anderes gelten und die in Rede stehende Regelung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen, wenn die Art und Weise der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Fairness Tax tatsächlich zur Folge hätte, dass die gebietsfremde Gesellschaft weniger günstig behandelt würde als eine gebietsansässige Gesellschaft.

45. Nach Ansicht der belgischen Regierung berücksichtigt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung dadurch, dass sie die Berechnung einer fiktiven Dividende zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Fairness Tax bei einer gebietsfremden Gesellschaft vorsieht, diese Unterschiede bei der Art und Weise der Berechnung der Besteuerungsgrundlage und bezwecke somit, etwaige Diskriminierungen zu vermeiden.

46. X und die Europäische Kommission vertreten hingegen die Auffassung, dass diese Art und Weise der Berechnung zu einer höheren Besteuerung der gebietsfremden Gesellschaft führen könne. Insoweit macht zum einen X geltend, dass diese Art und Weise der Berechnung in bestimmten Situationen zur Folge haben könne, dass bei einer solchen gebietsfremden Gesellschaft andere Gewinne besteuert würden als die durch die belgische Betriebsstätte erzielten. Zum anderen weist die Kommission darauf hin, dass eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, der Fairness Tax nur dann unterliege, wenn sie tatsächlich Dividenden ausschüttele, während eine gebietsfremde Gesellschaft, die in dem betreffenden Mitgliedstaat eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübe, dieser Steuer unterliege, sobald sie Dividenden ausschüttele, selbst wenn die Gewinne dieser Betriebsstätte nicht Teil der von dieser gebietsfremden Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden seien.

47. Im vorliegenden Fall ist es Sache des vorlegenden Gerichts, das allein für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist, unter Berücksichtigung aller Elemente der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerregelung zu prüfen, ob die Art und Weise der Berechnung der Bemessungsgrundlage in allen Situationen dazu führt, dass die steuerliche Behandlung einer gebietsfremden Gesellschaft, die ihre Tätigkeit in Belgien über eine Betriebsstätte ausübt, nicht weniger günstig ist als die, der eine gebietsansässige Gesellschaft unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. September 2015, *Miljoen u.a.*, C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608, Rn. 48).

48. Im Rahmen dieser Prüfung wird das vorlegende Gericht den Umstand zu berücksichtigen haben, dass mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung der belgischen Steuerhoheit unterliegende Gewinne besteuert werden sollen, die zwar ausgeschüttet wurden, aber über die dieser Mitgliedstaat seine Steuerhoheit aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht ausgeübt hat.

In einer Situation, in der die Art und Weise der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage einer gebietsfremden Gesellschaft zur Folge hätte, dass diese Gesellschaft auch mit den Gewinnen besteuert würde, die nicht in die Steuerhoheit dieses Mitgliedstaats fallen, erfähre die gebietsfremde Gesellschaft eine weniger günstige Behandlung als die gebietsansässige Gesellschaft.

49. Ergibt diese Prüfung, dass eine solche Behandlung vorliegt, wäre somit davon auszugehen, dass eine Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

50. Eine solche Beschränkung ist nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (Urteil vom 17. Juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51. Die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt ist unter Berücksichtigung des mit der betreffenden nationalen Steuerregelung verfolgten Ziels zu prüfen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2012, *Kommission/Finnland*, C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 36, und vom 2. Juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 48).

52. Hinsichtlich einer Steuerregelung des Aufnahmemitgliedstaats, mit der verhindert werden soll, dass die in diesem Mitgliedstaat erzielten Gewinne aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen ausgeschüttet werden, ohne beim Steuerpflichtigen besteuert worden zu sein, ist aber die Situation eines gebietsfremden Steuerpflichtigen, der in diesem Mitgliedstaat eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, der eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen vergleichbar. In beiden Fällen soll diese Steuerregelung diesem Mitgliedstaat nämlich ermöglichen, seine Befugnis zur Besteuerung der seiner Steuerhoheit unterliegenden Gewinne auszuüben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 2006, *Kerckhaert und Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, Rn. 19, und vom 3. September 2014, *Kommission/Spanien*, C-127/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2130, Rn. 77 und 78).

53. Somit ist hinsichtlich der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung die Situation einer gebietsfremden Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, derjenigen einer gebietsansässigen Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, vergleichbar.

54. Eine Rechtfertigung der Beschränkung kann sich deshalb nur aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses ergeben. In diesem Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteil vom 17. Juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55. Die belgische Regierung hat geltend gemacht, dass eine etwaige Beschränkung dieser Freiheit durch zwei Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei, nämlich das Ziel, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten zu gewährleisten, und das Ziel, Missbrauch zu bekämpfen.

56. Insoweit genügt die Feststellung, dass diese beiden Ziele zwar zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gehören, die eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können (vgl. Urteil vom 5. Juli 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, Rn. 36 und 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), die in Rede stehende Regelung aber nicht geeignet ist, ihre Verwirklichung zu gewährleisten, so dass diese Ziele in einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden eine etwaige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht rechtfertigen können.

57. Erstens geht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung, da mit ihr der belgischen Steuerhoheit unterliegende Gewinne besteuert werden sollen, die ausgeschüttet werden, ohne von diesem Mitgliedstaat besteuert worden zu sein, in keiner Weise dahin, die Steuerhoheit zwischen dem Königreich Belgien und einem anderen Mitgliedstaat aufzuteilen.

58. Zweitens zielt diese Regelung, da ihr Zweck darin besteht, die durch die Anwendung im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen erzeugte Wirkung zu begrenzen, als solche nicht darauf ab, eine missbräuchliche Praxis zu verhindern.

59. Überdies kann eine etwaige Beschränkung auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass diese Regelung in bestimmten Situationen dazu führen könnte, dass eine gebietsfremde Gesellschaft, die in Belgien eine wirtschaftliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, eine günstigere Besteuerung erfährt als eine gebietsansässige Gesellschaft.

60. Der Umstand, dass eine nationale Steuerregelung gebietsfremde Gesellschaften benachteiligt, kann nämlich nicht dadurch ausgeglichen werden, dass diese Regelung in anderen Situationen zu einer für diese Art von Gesellschaften günstigen Behandlung führen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 38 und 39).

61. Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Niederlassungsfreiheit dahin auszulegen ist, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - nach der sowohl eine gebietsfremde Gesellschaft, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, als auch eine gebietsansässige Gesellschaft, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, einer Steuer wie der Fairness Tax unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - nicht entgegensteht, vorausgesetzt, die Art und Weise der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dieser Steuer hat nicht tatsächlich zur Folge, dass die gebietsfremde Gesellschaft weniger günstig behandelt wird als eine gebietsansässige Gesellschaft, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist ».

B.10. In Bezug auf den ersten Teil des ersten Klagegrunds geht aus der vorstehend angeführten Antwort des Europäischen Gerichtshofes auf die erste Vorabentscheidungsfrage hervor, dass Artikel 49 des AEUV, der die Niederlassungsfreiheit gewährleistet, an sich nicht gegen die angefochtenen Bestimmungen spricht, wonach sowohl ausländische Gesellschaften mit einer festen belgischen Niederlassung als auch belgische Gesellschaften, darunter belgische Tochterunternehmen von ausländischen Gesellschaften, der « Fairness Tax » unterliegen, wenn

sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Art und Weise der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dieser Steuer « in allen Situationen » zur Folge hat, dass diese ausländischen Gesellschaften steuerlich nicht weniger günstig behandelt werden als belgische Gesellschaften. Der Europäische Gerichtshof verdeutlicht, dass wohl ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt, wenn die Berechnungsweise der Bemessungsgrundlage der « Fairness Tax » für eine ausländische Gesellschaft dazu führt, dass diese Gesellschaft die Steuer auch auf die Gewinne zahlen muss, die nicht in die Steuerhoheit Belgiens fallen.

Gemäß dem Europäischen Gerichtshof ist es Sache des Verfassungsgerichtshofes - unter Berücksichtigung aller Elemente der in Rede stehenden Steuerregelung und der nationalen steuerrechtlichen Vorschriften insgesamt - zu beurteilen, ob die Art und Weise der Berechnung der Bemessungsgrundlage der « Fairness Tax » für ausländische Gesellschaften mit einer festen belgischen Niederlassung dazu führen kann, dass eine solche weniger günstige Behandlung vorliegt.

B.11. Gegen die Berechnungsweise der « Fairness Tax » in der Steuer der Gebietfremden, so wie sie in Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 geregelt ist, führt die klagende Partei einen weiteren Klagegrund an, der abgeleitet ist aus einem Verstoß gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen, so wie es in Artikel 170 § 1 der Verfassung gewährleistet wird, das es erfordere, dass das Steuergesetz präzise, unzweideutige und deutliche Kriterien enthalte, anhand deren der Steuerpflichtige feststellen könne, was die Besteuerungsgrundlage einer geschuldeten Steuer sei.

Im Einzelnen führt die klagende Partei im ersten Teil des zweiten Klagegrunds an, dass für die Berechnung der Steuer der Gebietsfremden nicht ersichtlich sei, was mit « gesamtes Buchführungsergebnis der Gesellschaft » und mit den « von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden » gemeint sei. Es sei auch nicht ersichtlich, wie die « Fairness Tax » berechnet werden müsse, wenn das Mutterhaus Dividenden aus ihren Rücklagen ausschütete, das Gesamtergebnis jedoch negativ oder geringer sei als das Ergebnis der festen belgischen Niederlassung. Schließlich entspreche der niederländische Text der angefochtenen Bestimmung inhaltlich nicht dem französischen Text.

Da eine genaue Prüfung des ersten Teils des ersten Klagegrunds es erfordert, dass kein Zweifel hinsichtlich der Deutlichkeit der fraglichen Bestimmung im Lichte von Artikel 170 § 1 der Verfassung besteht, muss zunächst der erste Teil des zweiten Klagegrunds geprüft werden.

Im Übrigen steht auch das Recht der Europäischen Union einer Steuerregelung entgegen, die nicht die Möglichkeit bietet, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen, und zu Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit führt. Eine solche Regelung genügt nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit, wonach Rechtsvorschriften vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können, klar und vorhersehbar sein müssen (EuGH, 5. Juli 2012, C-318/10, *SIAT*, Randnrn. 57 und 58).

B.12.1. Gemäß Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 wird in der Steuer der Gebietsfremden eine getrennte Steuer festgelegt gemäß den Regeln von Artikel 219*ter*, der für die Unternehmen gilt, die der Gesellschaftssteuer unterliegen.

Wie in B.3.4 dargelegt wurde, wird die Grundlage der « Fairness Tax » für die belgischen Gesellschaften, einschließlich der belgischen Tochtergesellschaften von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Muttergesellschaften, durch die « Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt » gebildet (Artikel 219*ter* § 2 des EStGB 1992).

Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, der aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammt (Artikel 219*ter* § 3 des EStGB 1992). Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte (Artikel 219*ter* § 4 des EStGB 1992).

B.12.2. Während für die in B.12.1 erwähnten Gesellschaften die tatsächlich ausgeschütteten Bruttodividenden berücksichtigt werden, ist im Gesetz für die festen belgischen Niederlassungen

von ausländischen Gesellschaften hingegen eine fiktive Dividende vorgesehen und ist zur Anwendung dieser Regelung unter « ausgeschütteten Dividenden » der « Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt » zu verstehen (Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992). Diese abweichende Berechnungsweise der Grundlage der « Fairness Tax » für die belgischen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften ergibt sich aus dem Umstand, dass die belgische Niederlassung selbst keine Dividenden ausschütten kann, und wurde durch den Gesetzgeber als notwendig erachtet, um Diskriminierungen gegenüber belgischen Gesellschaften zu vermeiden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 39).

B.13. Weder aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, noch aus den Vorarbeiten geht jedoch hervor, auf welche Weise bezüglich der Steuer der Gebietsfremden die « von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden » sowie das « gesamte Buchführungsergebnis der Gesellschaft » festgelegt werden müssen. Insbesondere ist unklar, ob für die Bestimmung der durch die ausländische Gesellschaft « ausgeschütteten Dividenden » die belgische oder die ausländische steuerliche Einstufung berücksichtigt werden muss. Es ist ebenfalls nicht festzustellen, ob das « gesamte Buchführungsergebnis » der ausländischen Gesellschaft zu ermitteln ist gemäß den ausländischen Regeln, denen die Gesellschaft unterliegt, oder ob dieses Ergebnis in die belgischen Buchführungsregeln umzusetzen ist. Die Vorarbeiten (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 37) haben keine Verdeutlichung geboten. In diesem Zusammenhang ist außerdem ein Unterschied zwischen dem niederländischen und dem französischen Gesetzestext festzustellen. Während im niederländischen Text auf den Anteil der Dividende verwiesen wird, der « verhältnismäßig » dem Anteil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung am Gesamtergebnis der ausländischen Gesellschaft entspricht, fehlt im französischen Text ein Verweis auf eine solche proportionale Verteilung.

Ferner geht aus der angefochtenen Bestimmung nicht hervor, auf welche Weise die Besteuerungsgrundlage für die belgische Niederlassung zu bestimmen ist, wenn die ausländische Gesellschaft noch andere ausländische Niederlassungen hat oder wenn die Gesellschaft ein negatives Ergebnis im Land des Mutterhauses oder in Ländern, in denen sie eine feste Niederlassung hat, erzielt. Schließlich ist ebenfalls nicht klar, welche Rücklagen in der Steuer der Gebietsfremden von der Besteuerungsgrundlage der strittigen Steuer abgezogen werden können.

B.14.1. Da somit nicht deutlich ist, auf welche Weise die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » für die ausländischen Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung zu bestimmen ist, verletzt der angefochtene Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 auf unverhältnismäßige Weise den Grundsatz, wonach jeder Steuerpflichtige mit einem Mindestmaß an Vorhersehbarkeit das Steuersystem muss erkennen können, das auf ihn angewandt werden wird. Dies gilt umso mehr, als die « Fairness Tax » Vorauszahlungen unterliegt, sodass eine Erhöhung der Steuer angewandt wird, wenn zu wenig vorausgezahlt wurde.

Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992, eingeführt durch Artikel 47 des angefochtenen Gesetzes, steht folglich im Widerspruch zu dem durch Artikel 170 § 1 der Verfassung gewährleisteten Legalitätsprinzip in Steuersachen.

B.14.2. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds ist begründet, sodass Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992 für nichtig zu erklären ist. Folglich braucht nicht geprüft zu werden, ob die Berechnungsweise der Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » dazu führt, dass in der Steuer der Gebietsfremden ein Gewinn besteuert wird, der nicht in die Steuerhoheit Belgiens fällt. Der erste Teil des ersten Klagegrunds braucht daher nicht geprüft zu werden.

B.15.1. Im zweiten Teil des ersten Klagegrunds führt die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie an.

Die beanstandete Steuer müsse nach Darlegung der klagenden Partei als ein Steuerabzug an der Quelle gelten, wenn sie auf die Gewinne erhoben werde, die von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttet würden, während in Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehen sei, dass die von einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit seien.

B.15.2. Im dritten Teil des ersten Klagegrunds führt die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie an.

Nach Darlegung der klagenden Partei habe die « Fairness Tax » zur Folge, dass Dividenden zu mehr als 5 Prozent für die belgische Gesellschaftssteuer berücksichtigt würden, was dazu



führe, dass das System nicht mehr in Einklang mit Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie stehe.

B.15.3. Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie bestimmt:

«Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können.

Werden in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt, so darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen ».

Artikel 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie bestimmt:

«Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind vom Steuerabzug an der Quelle befreit ».

B.16. Vor der Urteilsfällung über den zweiten und dritten Teil des ersten Klagegrunds hat der Gerichtshof in seiner Entscheidung Nr. 11/2015 vom 28. Januar 2015 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 2. Ist Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dahin auszulegen, dass es sich um einen Steuerabzug an der Quelle handelt, wenn eine Bestimmung des nationalen Rechts vorschreibt, dass bei einer Gewinnausschüttung eines Tochterunternehmens an die Muttergesellschaft eine Steuer auferlegt wird, weil im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Steuerverluste verringert wird, während der Gewinn aufgrund der nationalen Rechtsvorschriften nicht besteuert wäre, wenn er bei dem Tochterunternehmen verblieben wäre und nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet worden wäre?

3. Ist Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 2011/96/EU dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der eine Steuer auf die Ausschüttung von Dividenden erhoben wird, wenn diese Regelung zur Folge hat, dass eine Gesellschaft auf einen Teil der Dividende besteuert wird, der über die im genannten Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Schwelle hinausgeht, wenn sie eine empfangene Dividende später ausschüttet als in dem Jahr, in dem sie sie selbst empfangen hat, während dies nicht der Fall ist, wenn diese Gesellschaft eine Dividende erneut ausschüttet in dem Jahr, in dem sie sie erhält? ».

B.17. In seinem vorerwähnten Urteil vom 17. Mai 2017 hat der Europäische Gerichtshof die beiden Vorabentscheidungsfragen wie folgt beantwortet:

« Zur zweiten Frage

62. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - die eine Steuer wie die Fairness Tax vorsieht, der sowohl die gebietsfremden Gesellschaften, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausüben, als auch die gebietsansässigen Gesellschaften, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - entgegensteht.

63. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen drei Kriterien kumulativ erfüllt sein, damit eine Steuer als Quellensteuer im Sinne von Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie eingestuft werden kann. So muss erstens die Steuer in dem Staat erhoben werden, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, und der sie auslösende Tatbestand in der Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren bestehen, zweitens die Bemessungsgrundlage dieser Steuer im Ertrag dieser Wertpapiere bestehen und drittens der Steuerpflichtige Inhaber dieser Wertpapiere sein (vgl. entsprechend Urteil vom 24. Juni 2010, *P. Ferrero e C.* und *General Beverage Europe*, C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

64. Mit den Parteien des Ausgangsverfahrens ist festzustellen, dass eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Fairness Tax die ersten beiden Voraussetzungen erfüllt. Denn zum einen besteht der diese Steuer auslösende Tatbestand in der Ausschüttung von Dividenden und zum anderen wird bei der Berechnung ihrer Bemessungsgrundlage der ausgeschüttete Betrag berücksichtigt.

65. Jedoch fehlt es insoweit, als Steuerpflichtiger einer Steuer wie der Fairness Tax nicht der Inhaber der Wertpapiere ist, sondern die ausschüttende Gesellschaft, an der dritten Voraussetzung.

66. Diese Beurteilung wird nicht durch das Vorbringen von X und der Kommission in Frage gestellt, wonach im vorliegenden Fall einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Vorzug zu geben sei. Insoweit genügt der Hinweis, dass der Gerichtshof eine solche Betrachtungsweise bereits im Urteil vom 26. Juni 2008, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, Rn. 58 bis 62), zurückgewiesen hat.

67. Da die dritte Voraussetzung für das Vorliegen eines Steuerabzugs an der Quelle im Sinne von Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht erfüllt ist, kann eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende keine Quellensteuer im Sinne dieser Vorschrift sein.

68. Demnach ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden - die eine Steuer wie die Fairness Tax vorsieht, der sowohl die gebietsfremden Gesellschaften, die in diesem Mitgliedstaat eine Tätigkeit über eine Betriebsstätte ausüben, als auch die gebietsansässigen Gesellschaften, einschließlich der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft, unterliegen, wenn sie Dividenden ausschütten, die aufgrund der Anwendung bestimmter, im nationalen Steuerrecht

vorgesehener Steuervergünstigungen nicht in ihrem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis enthalten sind - nicht entgegensteht.

### *Zur dritten Frage*

69. Mit seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, soweit diese Regelung in einer Situation, in der die Gewinne, die einer Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zufließen, von dieser Muttergesellschaft nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in dieser Vorschrift vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt.

70. Aus dem dritten Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie geht hervor, dass diese Richtlinie darauf abzielt, die Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen.

71. Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie lässt den Mitgliedstaaten hierzu die Wahl zwischen zwei Systemen, und zwar dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 44). Den Erwägungsgründen 7 und 9 dieser Richtlinie entsprechend stellt diese Vorschrift nämlich klar, dass dann, wenn einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebstätte aufgrund der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft Gewinne zufließen, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebstätte diese Gewinne nicht besteuern oder im Fall einer Besteuerung zulassen, dass die Muttergesellschaft und die Betriebstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können.

72. Jedoch bestimmt Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten bestimmen können, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Außerdem geht aus dieser Vorschrift hervor, dass wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf.

73. Art. 4 der Richtlinie soll somit verhindern, dass die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zunächst bei der Tochtergesellschaft in deren Sitzstaat und dann bei der Muttergesellschaft in deren Sitzstaat besteuert werden.

74. Im vorliegenden Fall ist zum einen darauf hinzuweisen, dass aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, dass sich das Königreich Belgien bei der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie für das Befreiungssystem entschieden hat. Außerdem hat dieser Mitgliedstaat von der in Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch

gemacht. Die von gebietsfremden Tochtergesellschaften belgischer Muttergesellschaften stammenden Gewinne sind somit in Höhe von 95 % steuerbefreit.

75. Zum anderen steht fest, dass die Fairness Tax in dem Fall, dass die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne von dieser Muttergesellschaft nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in diesem Art. 4 Abs. 3 vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt, und somit zu einer Doppelbesteuerung dieser Gewinne führt.

76. Somit stellt sich die Frage, ob eine solche Doppelbesteuerung gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie verstößt.

77. Nach Ansicht der belgischen und der französischen Regierung fallen die von einer Muttergesellschaft an ihre Anteilseigner weiterausgeschütteten Gewinne nicht in den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie, da diese Vorschrift nur anwendbar sei, wenn einer Muttergesellschaft Gewinne zufließen, die von ihrer Tochtergesellschaft ausgeschüttet würden.

78. Einer solchen Auslegung, die sich weder aus dem Wortlaut dieser Vorschrift noch aus deren Kontext oder Zweck ergibt, kann nicht gefolgt werden.

79. Erstens untersagt diese Vorschrift den Mitgliedstaaten nämlich, indem sie vorsieht, dass der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte ' diese Gewinne nicht besteuern ', die Muttergesellschaft oder deren Betriebsstätte wegen der von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zu besteuern, ohne dass danach unterschieden würde, ob der die Besteuerung der Muttergesellschaft auslösende Tatbestand im Zufluss dieser Gewinne oder in deren Weiterausschüttung besteht.

80. Zweitens zielt die Mutter-Tochter-Richtlinie, wie in den Rn. 70 und 71 des vorliegenden Urteils ausgeführt, darauf ab, die Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen. Eine Besteuerung dieser Gewinne durch den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft bei dieser anlässlich der Weiterausschüttung dieser Gewinne, die zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterliegen, die tatsächlich den in Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt, würde aber zu einer nach der genannten Richtlinie verbotenen Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft führen.

81. Diese Feststellung wird, wie die Generalanwältin in Nr. 54 ihrer Schlussanträge im Kern ausgeführt hat, nicht durch Rn. 105 des Urteils vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), in Frage gestellt, da sich der Gerichtshof in dieser Randnummer nur dazu geäußert hat, ob bestimmte Modalitäten der Berechnung der Höhe der Körperschaftsteuervorauszahlung in dem Fall, dass eine gebietsansässige Muttergesellschaft Dividenden, die ihr von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft zugeflossen sind, weiterausschüttet, mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar sind, und nicht dazu, ob die Körperschaftsteuervorauszahlung in einem solchen Fall mit dieser Richtlinie vereinbar ist.

82. Auf die dritte Frage ist daher zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht,

soweit diese Regelung in einer Situation, in der die Gewinne, die einer Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zufließen, von dieser Muttergesellschaft nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in dieser Vorschrift vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt ».

B.18. In Bezug auf den zweiten Teil des ersten Klagegrunds urteilt der Europäische Gerichtshof in Beantwortung der zweiten Vorabentscheidungsfrage, dass gleichzeitig folgende Bedingungen erfüllt sein müssen, damit es sich um einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie handelt: (1) der Steuertatbestand ist die Zahlung von Dividenden; (2) die Besteuerungsgrundlage besteht in den Erträgen der Aktien oder Anteile; (3) der Steuerpflichtige ist der Inhaber der Wertpapiere.

Der Europäische Gerichtshof stellt fest, dass die dritte Bedingung nicht erfüllt ist, da der Steuerpflichtige der angefochtenen « Fairness Tax » nicht der Inhaber der Wertpapiere, sondern die ausschüttende Gesellschaft ist. Folglich ist die « Fairness Tax » keine Quellensteuer im Sinne des vorstehenden Artikels 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie.

Die angefochtenen Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen stehen folglich nicht in Widerspruch zu den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie.

B.19. Der zweite Teil des ersten Klagegrunds ist unbegründet.

B.20. In Bezug auf den dritten Teil des ersten Klagegrunds hat der Europäische Gerichtshof in der Antwort auf die dritte Vorabentscheidungsfrage geurteilt, dass Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie einer Steuerregelung wie der fraglichen « Fairness Tax » entgegensteht, wenn diese in dem Fall, dass die von einer ausländischen Tochtergesellschaft an eine belgische Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nach Ablauf des Jahres, in dem ihr diese Gewinne zugeflossen sind, ausgeschüttet werden, zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterworfen werden, die den in dieser Bestimmung vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt, und folglich zu einer Doppelbesteuerung dieser Gewinne führt.

Der Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie, der somit durch den Europäischen Gerichtshof festgestellt wird, ergibt sich aus der Weise der Berechnung der « Fairness Tax » und insbesondere aus dem Umstand, dass gemäß Artikel 219<sup>ter</sup> § 2 des EStGB 1992 bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage von den für einen Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden ausgegangen wird, wobei keine Differenzierung danach erfolgt, ob auch Dividenden erfasst sind, die die Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft erhalten hat.

Wie in den Randnummern 70 und 71 des vorerwähnten Urteils des Europäischen Gerichtshofes angeführt wurde, zielt die Mutter-Tochter-Richtlinie darauf ab, eine Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen. Wenn auf diese Gewinne jedoch auf Seiten der Muttergesellschaft anlässlich der Weiterausschüttung eine « Fairness Tax » erhoben und dadurch der in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehene Höchstbetrag überschritten wird, erfolgt auf Ebene der Muttergesellschaft eine verbotene Doppelbesteuerung.

B.21. Der dritte Teil des ersten Klagegrunds ist begründet. Artikel 219<sup>ter</sup> § 2 des EStGB 1992 ist daher für nichtig zu erklären, insofern bei der Bestimmung der Grundlage der « Fairness Tax » Dividenden berücksichtigt werden, die die Gesellschaft innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU erhalten hat und anschließend ihrerseits ausschüttet, wodurch die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wird.

B.22. Die klagende Partei führt im zweiten bis vierten Teil des zweiten Klagegrunds einen Verstoß gegen das in den Artikeln 170 und 172 der Verfassung gewährleistete Legalitätsprinzip in Steuersachen an, indem durch die angefochtenen Bestimmungen der ausführenden Gewalt eine Ermächtigung in Bezug auf wesentliche Bestandteile der Steuer erteilt werde und indem die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » nicht ausreichend deutlich festgelegt sei.

B.23.1. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass keinerlei Steuer erhoben werden kann und dass keinerlei Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Daraus ergibt sich, dass die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit darstellt, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, und dass jede Befugnisübertragung, die sich auf die

Festlegung eines der wesentlichen Bestandteile der Steuer bezieht, grundsätzlich verfassungswidrig ist.

Die vorerwähnten Verfassungsbestimmungen gehen jedoch nicht soweit, dass sie den Gesetzgeber verpflichten würden, jeden Aspekt einer Steuer oder einer Befreiung selbst zu regeln. Eine Zuständigkeit, die einer anderen Behörde erteilt wird, steht nicht im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, sofern die Ermächtigung ausreichend präzise umschrieben ist und sich auf die Ausführung von Maßnahmen bezieht, deren wesentliche Bestandteile vorher durch den Gesetzgeber festgelegt wurden.

B.23.2. Das durch Artikel 170 § 1 der Verfassung gewährleistete Legalitätsprinzip in Steuersachen verlangt ferner, dass das Steuergesetz präzise, unzweideutige und klare Kriterien enthält, anhand deren zu bestimmen ist, was die Besteuerungsgrundlage ist.

B.24. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist gegen Artikel 219<sup>ter</sup> § 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 46 des angefochtenen Gesetzes, gerichtet. Nach Darlegung der klagenden Partei sei der in dieser Bestimmung verwendete Begriff « steuerliches Ergebnis » nicht im Gesetz definiert und werde dessen Festlegung auf verfassungswidrige Weise der ausführenden Gewalt überlassen. Die klagende Partei stützt ihren Beschwerdegrund unter anderem auf die Vorarbeiten, in denen diesbezüglich auf Artikel 74 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung des EStGB 1992 verwiesen wird.

B.25.1. Aufgrund von Artikel 219<sup>ter</sup> § 4 des EStGB 1992 ist die gemäß den Paragraphen 2 und 3 bestimmte Steuergrundlage zu begrenzen auf einen Prozentsatz, der das Verhältnis ausdrückt zwischen - im Zähler - « dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital » und - im Nenner - « dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte ».

In den Vorarbeiten wurde bezüglich des Begriffs « steuerliches Ergebnis » verdeutlicht:

« Das vorerwähnte steuerliche Ergebnis des Besteuerungszeitraums ist das Ergebnis nach dem so genannten ersten Vorgang (im Sinne von Artikel 74 des KE/EStGB 1992) » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, S. 14).

B.25.2. Während in der angefochtenen Bestimmung das « steuerliche Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte » berücksichtigt wird, wird darin auf das besteuerebare Ergebnis vor der Anwendung des Abzugs von steuerfreien Einkünften gemäß den Artikeln 199 bis 206 des EStGB 1992 verwiesen.

Aus dem bloßen Umstand, dass in den Vorarbeiten zur Bestätigung dieser Auslegung auf Artikel 74 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 zur Ausführung des EStGB 1992 verwiesen wird, kann nicht abgeleitet werden, dass der ausführenden Gewalt die Befugnis erteilt wird, die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » zu bestimmen.

B.25.3. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist unbegründet.

B.26. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds ist gegen Artikel 219<sup>ter</sup> § 3 Absatz 2 des EStGB 1992, eingefügt in der durch Artikel 46 des angefochtenen Gesetzes, gerichtet. Nach Darlegung der klagenden Partei sei der in dieser Bestimmung verwendete Begriff « im Steuerjahr 2014 » undeutlich. Insbesondere sei nicht ersichtlich, « wie diese Bestimmung auf eine Dividende anzuwenden ist, die im Steuerjahr 2014 ausgeschüttet wurde und die ausdrücklich einer Entnahme aus besteuerten Rücklagen zugeordnet werden kann, so wie diese am 31. Dezember 2012 bestanden ».

B.27.1. Gemäß Artikel 219<sup>ter</sup> § 3 Absatz 1 des EStGB 1992 wird die Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax », die gemäß Paragraph 2 derselben Bestimmung durch die Plusdifferenz zwischen den ausgeschütteten Dividenden und dem der Gesellschaftssteuer unterliegenden steuerlichen Ergebnis gebildet wird, um « den Teil der ausgeschütteten Dividenden, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2014 besteuerten Rücklagen stammen » verringert. Zur Anwendung dieser Verringerung wird die Entnahme aus den bereits besteuerten Rücklagen vorrangig auf die letzten gebildeten Rücklagen angerechnet.



B.27.2. Artikel 219<sup>ter</sup> § 3 Absatz 2 des EStGB 1992 gilt nur für das Steuerjahr 2014 und ist daher eine Übergangsregelung. Aufgrund dieser Bestimmung « können in demselben Steuerjahr ausgeschüttete Dividenden niemals als Entnahmen aus den in demselben Steuerjahr besteuerten Rücklagen gelten ».

Die letztgenannte Bestimmung ist im Wesentlichen nur eine Bestätigung der allgemeinen Regel, die in Absatz 1 enthalten ist, und beinhaltet folglich, dass auch für das Steuerjahr 2014 nur die Dividenden, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr 2013 gebildeten und besteuerten Rücklagen stammen, von der Grundlage der getrennten Steuer abgezogen werden können.

B.27.3. Da die Tragweite von Artikel 219<sup>ter</sup> § 3 des EStGB 1992 somit ausreichend deutlich ist, erfüllt diese Bestimmung die Erfordernisse des Legalitätsprinzips in Steuersachen.

B.28. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds ist unbegründet.

B.29. Der vierte Teil des zweiten Klagegrunds ist gegen Artikel 44 des angefochtenen Gesetzes gerichtet, durch den Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 um die Wortfolge « , noch auf Dividenden, die in von Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnt sind » ergänzt wird. Nach Auffassung der klagenden Partei sei nicht deutlich, um welchen Betrag von Dividenden es sich handele.

B.30.1. Aufgrund von Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 in der durch Artikel 44 des angefochtenen Gesetzes abgeänderten Fassung dürfen keine der in den Artikeln 199 bis 206 und 536 des EStGB 1992 festgelegten Abzüge auf die Dividenden im Sinne von Artikel 219<sup>ter</sup> angewandt werden.

In den Vorarbeiten heißt es diesbezüglich:

« Die Bestimmung in Artikel 207 Absatz 2 des [EStGB 1992] bestätigt, dass die Fairness Tax eine getrennte Steuer ist.

Hierdurch sind der Abzug und der Ausgleich von vorherigen Verlusten nicht auf die Grundlage der Fairness Tax anwendbar. Ich verweise hierbei auch auf die Bestimmungen von Artikel 219<sup>ter</sup> § 1 Absatz 2 des Entwurfs, in denen deutlich festgelegt ist, dass die Grundlage der Fairness Tax auf keinerlei Weise verringert werden kann. Die Ergänzung in Artikel 207 ist lediglich eine zusätzliche Bestätigung davon » (*Ann.*, Senat, 18. Juli 2013, Nr. 5-114, S. 55).

B.30.2. Die « Fairness Tax » ist eine getrennte Veranlagung in der Gesellschaftssteuer, und die Steuerpflichtigen können keine Abzug auf dieser Grundlage vornehmen. So bestimmt Artikel 219<sup>ter</sup> § 5 des EStGB 1992:

« Die gemäß den vorhergehenden Paragraphen festgelegte Grundlage kann auf keine andere Weise begrenzt oder verringert werden ».

B.30.3. Unter anderem unter Berücksichtigung dessen, was in den vorerwähnten Vorarbeiten angeführt wurde, ist die Ergänzung von Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 so zu verstehen, dass sie lediglich eine Bestätigung des in Artikel 219<sup>ter</sup> § 5 desselben Gesetzbuches festgelegten Grundsatzes beinhaltet, wonach keine Abzüge von der gemäß den Paragraphen 1 bis 4 dieser Bestimmung festgelegten Besteuerungsgrundlage der « Fairness Tax » vorgenommen werden können.

B.30.4. Vorbehaltlich dieser Auslegung ist die Tragweite der Wortfolge « , noch auf Dividenden, die in Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnt sind » in Artikel 207 Absatz 2 des EStGB 1992 somit ausreichend deutlich und erfüllt diese Bestimmung die Erfordernisse des Legalitätsprinzips in Steuersachen.

B.31. Vorbehaltlich dieser in B.30.3 angeführten Auslegung ist der vierte Teil des zweiten Klagegrunds unbegründet.

B.32. Die klagende Partei führt im dritten Klagegrund einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, indem die angefochtenen Bestimmungen bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage und der Steuerpflichtigen mehrere ungerechtfertigte Behandlungsunterschiede einführen.

B.33. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird

gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.34. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Dies gilt insbesondere, wenn er die Besteuerungsgrundlage und die Steuerpflichtigen der von ihm vorgesehenen Steuern bestimmt. Der Gerichtshof kann in dieser Angelegenheit die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind.

B.35. Im ersten und im zweiten Teil des dritten Klagegrunds ficht die klagende Partei die Weise an, auf die die Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 219<sup>ter</sup> des EStGB 1992 bestimmt werde, insofern diese Berechnungsweise zur Folge habe, dass Steuerpflichtige, die steuerfreie Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte oder andere Steuerabzüge als den Abzug für Risikokapital oder vorherige Verluste angewandt hätten, einen höheren Betrag der « Fairness Tax » schuldeten als Steuerpflichtige, die dies nicht angewandt hätten.

B.36.1. Die Grundlage der « Fairness Tax » bildet aufgrund von Artikel 219<sup>ter</sup> § 2 des EStGB 1992 « die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt ». Die « Fairness Tax » wird somit auf den Betrag der ausgeschütteten Dividenden berechnet, der nicht dem normalen Gesellschaftssteuersatz unterlag. Dieser Betrag wird höher sein, wenn der Abzug für Risikokapital oder der Abzug für vorgetragene Verluste angewandt wurde und wenn andere steuerfreie Einkünfte auf Steuerabzüge angewandt wurden.

Aufgrund von Artikel 219<sup>ter</sup> § 4 des EStGB 1992 wird die somit festgelegte Grundlage anhand eines Verhältnismäßigkeitsfaktors begrenzt, dessen Nenner durch das « steuerliche Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte » gebildet wird. Die Berücksichtigung dieser steuerfreien Einkünfte hat somit zur Folge, dass das im Nenner angewandte steuerliche Ergebnis niedriger ist, sodass der angewandte Verhältnismäßigkeitsfaktor höher ist und schließlich die Besteuerungsgrundlage mehr betragen wird.

B.36.2. Die angefochtene Maßnahme bezweckt, « die Auswüchse zu begrenzen, die die unbegrenzte Übertragbarkeit der Verluste und der Abzug der fiktiven Zinsen verursacht haben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 38). Der Gesetzgeber hatte nämlich festgestellt, dass gewisse Unternehmen durch die Anwendung dieser Abzüge « fast keine Steuer mehr zahlen » (ebenda).

In Bezug auf dieses legitime Ziel ergreift der Gesetzgeber eine sachdienliche Maßnahme, indem er die ausgeschütteten Dividenden besteuert, die nicht dem normalen Gesellschaftssteuersatz unterlagen, weil der Abzug für Risikokapital oder der Abzug von vorgetragenen Verlusten angewandt wurde.

B.36.3. Die Berechnung der Besteuerungsgrundlage gemäß den angefochtenen Bestimmungen hat jedoch zur Folge, dass auch die « Fairness Tax » auf ausgeschüttete Dividenden geschuldet ist, die nicht besteuert wurden, weil andere Steuerabzüge und steuerfreie Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte angewandt wurden. Außerdem wird sich der angewandte Verhältnismäßigkeitsfaktor durch die Anwendung dieser steuerfreien Einkünfte erhöhen, sodass schließlich die Besteuerungsgrundlage auch höher sein wird.

Diese Berechnungsweise hat somit zur Folge, dass die Steuerpflichtigen mit ein und demselben Gewinn, die einen gleichen Betrag an Dividenden ausgeschüttet haben und die im gleichen Maße den Abzug für Risikokapital oder den Abzug von vorgetragenen Verlusten angewandt haben, einen unterschiedlichen Betrag an « Fairness Tax » schulden, je nachdem, ob sie andere Steuerabzüge oder steuerfreie Wertminderungen, Rückstellungen oder Mehrwerte angewandt haben oder nicht. Ein solcher Unterschied ist nicht sachdienlich im Lichte des Ziels des Gesetzgebers, die übermäßige Anwendung des Abzugs für Risikokapital und des Abzugs von vorgetragenen Verlusten zu begrenzen. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber ausdrücklich gewollt hat, «, dass die *Fairness Tax* den EBE-Abzug, den Patentabzug und den Investitionsabzug nicht berührt. Nur die abgezogenen fiktiven Zinsen und die vorgetragenen Verluste werden für die Berechnung der getrennten Steuer berücksichtigt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, S. 38).

B.36.4. Artikel 219<sup>ter</sup> §§ 2 und 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 46 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, verstößt folglich gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.36.5. Wie in B.21 festgestellt wurde, ist Artikel 219<sup>ter</sup> § 2 des EStGB 1992 für nichtig zu erklären, insofern bei der Bestimmung der Grundlage der « Fairness Tax » Dividenden berücksichtigt werden, die die Gesellschaft innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU erhalten hat und anschließend ihrerseits ausschüttet, sodass die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wird.

Aus dem in B.36.4 festgestellten Verstoß ergibt sich jedoch, dass Artikel 219<sup>ter</sup> §§ 2 und 4 des EStGB 1992 insgesamt für nichtig zu erklären ist.

B.37.1. Die Nichtigerklärung dieser Paragraphen, die ein wesentlicher Bestandteil der Weise der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage sind, hat zur Folge, dass die Berechnung der « Fairness Tax » gemäß Artikel 219<sup>ter</sup> des EStGB 1992 insgesamt wirkungslos wird.

B.37.2. Überdies hat die Nichtigerklärung von Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 47 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, die sich aus der in B.14 festgestellten Verfassungswidrigkeit ergibt, zur Folge, dass die gesetzliche Grundlage für die Auferlegung der « Fairness Tax » für ausländische Gesellschaften mit einer festen belgischen Niederlassung entfällt.

B.38. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden sind die Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013, die untrennbar miteinander verbunden sind, insgesamt für nichtig zu erklären.

B.39. Da die übrigen Klagegründe nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung führen können, brauchen sie nicht geprüft zu werden.

#### *In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen*

B.40.1. Damit den Haushalts- und Verwaltungsschwierigkeiten sowie den gerichtlichen Streitsachen, die sich aus dem Nichtigkeitsentscheid ergeben könnten, Rechnung getragen wird, sind die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen in Anwendung von Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof für die Steuerjahre 2014 bis 2018 aufrechtzuerhalten.

B.40.2. In Anbetracht des Grundsatzes des Vorrangs und der vollen Wirksamkeit des Rechts der Europäischen Union gilt diese Aufrechterhaltung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung jedoch nicht für die Steuerveranlagungen zur Erhebung der « Fairness Tax » bei belgischen Gesellschaften innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 « über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten » auf die Gewinne, die sie von ihren Tochtergesellschaften erhalten und ihrerseits ausgeschüttet haben, wodurch die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wurde.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt die Artikel 43 bis 49 und 51 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen für nichtig;

- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen für die Steuerjahre 2014 bis 2018 aufrecht, mit Ausnahme der Steuerveranlagungen zur Erhebung der « Fairness Tax » bei belgischen Gesellschaften innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 « über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten » auf die Gewinne, die sie von ihren Tochtergesellschaften erhalten und ihrerseits ausgeschüttet haben, wodurch die in Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Obergrenze überschritten wurde.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 1. März 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot