

Geschäftsverzeichnissnr. 6865

Entscheid Nr. 75/2019
vom 23. Mai 2019

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 269 Absatz 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 19. Februar 2018 in Sachen der « Ahtco » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 1. März 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 269 Absatz 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 in der auf die in Rede stehenden Steuerjahre anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er es bei einer Kapitalerhöhung nach dem 1. Januar 1994 erfordert, dass neue Wertpapiere ausgegeben werden, damit der ermäßigte Satz des Mobiliensteuervorabzugs auf diese Wertpapiere angewandt werden kann, während dieser ermäßigte Satz keine Anwendung findet, wenn dasselbe Kapital Gegenstand der gleichen Erhöhung ist, ohne dass neue Wertpapiere ausgegeben werden? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, sich zur Vereinbarkeit von Artikel 269 Absatz 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung zu äußern, insofern er bei einer Kapitalerhöhung nach dem 1. Januar 1994 die Gewährung des ermäßigten Satzes des Mobiliensteuervorabzugs auf diese Wertpapiere von der Ausgabe neuer Wertpapiere abhängig macht, während dieser ermäßigte Satz keine Anwendung findet, wenn dasselbe Kapital Gegenstand der gleichen Erhöhung ist, ohne dass neue Wertpapiere ausgegeben werden.

B.1.2. Artikel 269 Absatz 3 des EStGB 1992 in der auf den dem vorliegenden Richter unterbreiteten Streitfall anwendbaren Fassung bestimmte:

« Der Steuersatz von 25 Prozent wird ebenfalls auf 15 Prozent herabgesetzt für folgende Dividenden, sofern die Gesellschaft, die die Dividenden ausschüttet, nicht unwiderruflich auf den Vorteil dieser Herabsetzung verzichtet:

a) Dividenden von Aktien oder Anteilen, die ab dem 1. Januar 1994 durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegeben wurden,

b) Dividenden von Aktien oder Anteilen, die seit ihrer Ausgabe:

- Gegenstand einer namentlichen Eintragung beim Ausgeber waren, wenn es sich um Namensaktien oder -anteile handelt,

- in Belgien bei einer Bank, einem öffentlichen Kreditinstitut, einer Börsengesellschaft oder einer Sparkasse, die der Kontrolle der Kommission für das Bank-, Finanz- und Versicherungswesen unterliegt, unverschlossen hinterlegt waren, wobei Bedingungen und Anwendungsmodalitäten der Hinterlegung vom König bestimmt werden, wenn es sich um Inhaberaktien oder -anteile handelt,

- in Belgien auf einem Wertpapierkonto auf den Namen ihres Eigentümers oder Inhabers bei einer Liquidationseinrichtung oder einem zugelassenen Kontenführer, der ermächtigt ist, solche Wertpapiere zu besitzen, gebucht waren, wobei Bedingungen und Anwendungsmodalitäten der Buchung vom König bestimmt werden, wenn es sich um entmaterialisierte Aktien oder Anteile handelt,

wenn diese Aktien oder Anteile ab dem 1. Januar 1994 ausgegeben wurden, sie das Gesellschaftskapital vertreten und sie Geldeinlagen entsprechen,

[...] ».

B.2. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

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

B.3. Es obliegt dem Gesetzgeber, den Steuersatz festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum.

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

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

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

B.4.1. Die fragliche Bestimmung wurde in das EStGB 1992 durch Artikel 20 des Gesetzes vom 30. März 1994 zur Ausführung des Globalplans im Bereich des Steuerwesens eingefügt. In den Vorarbeiten ist angegeben, dass die Abänderungen von Artikel 269 des EStGB 1992 darauf abzielen, « Risikokapitalanlagen zu fördern, indem der Satz des Mobiliensteuervorabzugs von 25 % oder 20 % auf 13 % [später 15 %] für Dividenden gesenkt wird », die eine Reihe von Bedingungen erfüllen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1993-1994, Nr. 1290/3, S. 8), und « möglichst viele Menschen dazu zu bewegen, Aktien zu erwerben » (*Parl. Dok.*, Senat, 1993-1994, Nr. 1002-2, S. 12).

Im Bericht des Finanzausschusses des Senats ist erläutert:

« il ne s'agit pas uniquement d'un stimulant dans le chef de la société émettrice, mais aussi pour l'épargnant, afin de l'encourager à diversifier son portefeuille et à souscrire à des augmentations de capital » (ebenda., S. 14).

Daraus geht hervor, dass der Gesetzgeber ein doppeltes Ziel verfolgt hat: einerseits Gesellschaften zu veranlassen, ihr Kapital durch eine Bareinlage zu erhöhen und so von neuen Mitteln zu profitieren, um ihre Geschäftstätigkeiten auszubauen, und andererseits es einer möglichst großen Zahl an Personen zu ermöglichen, Aktien zu erwerben und so ihr Portfolio zu diversifizieren, indem sie diese Kapitalerhöhung zeichnen.

B.4.2. In denselben Vorarbeiten heißt es weiter:

« au départ, l'intention était de n'appliquer la réduction du précompte mobilier qu'aux dividendes d'actions ou parts émises par appel public à l'épargne. Le contrôle relatif à ces émissions est garanti, étant donné l'aval de la Commission bancaire et financière. Dans ces circonstances, le risque d'opérations fictives ou simulées est inexistant. Dans le plan global, le Gouvernement a fait savoir qu'il était disposé à étendre également la réduction du précompte mobilier aux entreprises qui ne font pas d'appel public à l'épargne. Dans ces circonstances, il fallait prendre une série de mesures préventives des abus » (ebenda., S. 12).

« Pour encourager les augmentations de capital, il fallait que la différence soit suffisamment importante. D'où le choix de diminuer plus, mais de se limiter aux actions nouvelles, en reconnaissant l'inconvénient de la complexité » (ebenda., S. 15).

B.4.3. Zur Erreichung dieser Ziele hat der Gesetzgeber daher eine neue Kategorie von Aktien oder Anteilen geschaffen, mit der ein ermäßigter Mobiliensteuervorabzug verbunden ist, nämlich die Aktien oder Anteile « verminderde voorheffing - précompte réduit », « VVPR » genannt, womit die Aktien oder Anteile bezeichnet werden, die ab dem 1. Januar 1994 ausgegeben werden, sofern sie die in Artikel 269 Absatz 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 erwähnten Bedingungen erfüllen.

B.5. Der Behandlungsunterschied, der sich daraus zwischen dieser Kategorie von Aktien und den anderen ergibt, beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Datum der Ausgabe der neuen Aktien.

B.6. Durch die in B.4.1 erwähnte Zielsetzung des Gesetzgebers soll im vorliegenden Fall die Sozial- und Wirtschaftspolitik gelenkt und korrigiert werden; dies ist eine Zielsetzung, die er - wie in B.3 erwähnt - verfolgen kann, wenn er Steuermaßnahmen annimmt.

B.7. Der Behandlungsunterschied ist sachdienlich. Indem der Gesetzgeber den fraglichen Steuervorteil dieser Kategorie von Aktien oder Anteilen vorbehalten hat, wollte er nämlich die Aktien oder die Anteile (Namenspapiere) identifizieren können und somit eine Kontrolle durch die Verwaltung ermöglichen, um einen etwaigen Missbrauch zu verhindern. Schließlich konnte sich der Gesetzgeber aus den beiden folgenden Gründen vernünftigerweise gegen die Option eines einheitlichen Satzes entscheiden, der unterschiedslos auf früher und neu ausgegebene Aktien anwendbar wäre:

« - l'effet d'incitation à de nouvelles augmentations de capital aurait disparu ou serait en tout cas devenu trop faible;

- vu que l'intention est de soumettre à terme les intérêts et les dividendes à un même taux de précompte mobilier mais qu'un alignement immédiat y compris sur le capital ancien aurait été trop onéreux, la réduction a été limitée au nouveau capital » (ebenda, S. 13).

Außerdem wollte der Gesetzgeber durch die Beschränkung des Steuervorteils auf neu ausgegebene Aktien oder Anteile das zweite Ziel verwirklichen, nämlich eine möglichst große Zahl an Personen zu ermuntern, Aktien zu erwerben und ihr Portfolio zu diversifizieren.

B.8.1. Schließlich ist der fragliche Behandlungsunterschied in Anbetracht der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele nicht unverhältnismäßig. Jede Gesellschaft gleich welcher Rechtsform, die eine Kapitalerhöhung vornimmt, kann nämlich entscheiden, neue Aktien oder Anteile auszugeben, und so die Bedingungen gemäß Artikel 269 Absatz 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 erfüllen, um von dem ermäßigten Satz des Mobiliensteuervorabzugs zu profitieren.

B.8.2. Aus dem in der Vorlageentscheidung dargelegten Sachverhalt geht hervor, dass die vor dem vorlegenden Richter klagende PGmbH im Rahmen einer juristischen Konstruktion, die darin bestand, den Nennwert der bestehenden Gesellschaftsanteile zu streichen, was eine Erhöhung ihres rechnerischen Werts ermöglichte, eine Kapitalerhöhung vorgenommen hat, ohne neue Namenspapiere auszugeben. Sie hätte in den Genuss der Ermäßigung kommen können, wenn sie gemäß Artikel 269 Absatz 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 neue Aktien oder Anteile ausgegeben hätte, was sie selbst einräumt, denn sie vergleicht ihre Situation mit der einer PGmbH, die aus einer einzigen Person besteht und die im Gegensatz zu ihr eine Kapitalerhöhung unter den durch die fragliche Bestimmung vorgeschriebenen Bedingungen vorgenommen hätte.

Es ist davon auszugehen, dass eine Gesellschaft, die eine Kapitalerhöhung unter den gleichen Umständen wie die vor dem vorlegenden Richter klagende PGmbH vornimmt, deren Vor- und Nachteile abgewogen hat.

Folglich kann nicht bemängelt werden, dass die fragliche Bestimmung zur Folge hätte, die vorerwähnte PGmbH in diskriminierender Weise vom Anspruch auf die Steuerermäßigung auszuschließen.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 269 Absatz 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für die Steuerjahre 2008 bis 2012 geltenden Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 23. Mai 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) F. Daoût