

Geschäftsverzeichnisnr. 6968

Entscheid Nr. 12/2021  
vom 28. Januar 2021

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 (Abänderung von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), erhoben von Florence Lebel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und L. Lavrysen, und den Richtern J.-P. Moerman, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache und T. Detienne, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 28. Juni 2018 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 29. Juni 2018 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Florence Lebel, unterstützt und vertreten durch RA T. Afschrift, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigkeitserklärung von Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 (Abänderung von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 29. Dezember 2017.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RA M. Delanote, in Brüssel zugelassen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht, und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 25. November 2020 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter M. Pâques und Y. Kherbache 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 9. Dezember 2020 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 9. Dezember 2020 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 angefochtene Bestimmung und deren Kontext*

B.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigkeitserklärung von Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017, durch den Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) abgeändert wurde.

Diese Bestimmung betrifft die Besteuerung der von Rechtsvereinbarungen vorgenommenen Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Erklärungspflicht dieser

Rechtsvereinbarungen und im Zusammenhang mit der sogenannten Besteuerung « durch Transparenz » der von diesen Rechtsvereinbarungen bezogenen Einkünfte.

Der in Artikel 2 § 1 Nr. 13 des EStGB 1992 definierte Begriff der Rechtsvereinbarung wird in B.9.2 und B.11 geprüft.

B.2.1. Vor seiner Abänderung durch den angefochtenen Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 bestimmte Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992:

« Dividenden umfassen:

[...]

3. andere als in Nr. 1, 2, *2bis* und *2ter* erwähnte Beträge, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) erwähnten Rechtsvereinbarung infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva, die nicht als Tauschgeschäft erfolgt ist, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, für den Teil, der den Betrag der vom Gründer eingebrachten Aktiva übersteigt ».

B.2.2. Aufgrund dieser Bestimmung waren als Dividenden von dem Teil, der den Betrag der eingebrachten Aktiva übersteigt, nur steuerpflichtig: Ausschüttungen, die von den in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 erwähnten Rechtsvereinbarungen (nachstehend: Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*)) infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva, « die nicht als Tauschgeschäft erfolgt ist », das heißt die ohne gleichwertige Gegenleistung erfolgt ist, vorgenommen wurden.

Folglich waren die von den in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 erwähnten Rechtsvereinbarungen (nachstehend: Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*)) vorgenommenen Ausschüttungen nicht auf der Grundlage dieser Bestimmung als Dividenden steuerpflichtig.

B.3.1. Der angefochtene Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 bestimmt:

« Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 [des EStGB], wieder aufgenommen durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015, wird wie folgt abgeändert:

1. Die Wörter ‘ in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) erwähnten ’ werden aufgehoben.

2. Die Wörter ‘ infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva, die nicht als Tauschgeschäft erfolgt ist, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, ’ werden durch die Wörter ‘ zuerkannt oder ausgeschüttet werden, einschließlich der Einkünfte, für die gemäß Artikel 5/1 § 2 davon ausgegangen wird, dass sie zuerkannt oder ausgeschüttet werden, ’ ersetzt.

3. Die Wörter ‘ für den Teil, der den Betrag der vom Gründer eingebrachten Aktiva übersteigt, ’ werden durch die Wörter ‘ in dem Maße, wie der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass diese Zuerkennung oder Ausschüttung zu einer Verringerung des Vermögens der Rechtsvereinbarung bis zu einem Betrag führen würde, der unter dem vom Gründer eingebrachten Kapitalvermögen liegt, ’ ersetzt ».

B.3.2. Seit seiner Abänderung durch die angefochtene Bestimmung bestimmt Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB:

« Dividenden umfassen:

[...]

3. andere als in Nr. 1, 2, *2bis* und *2ter* erwähnte Beträge, die von einer Rechtsvereinbarung zuerkannt oder ausgeschüttet werden, einschließlich der Einkünfte, für die gemäß Artikel 5/1 § 2 davon ausgegangen wird, dass sie zuerkannt oder ausgeschüttet werden, in dem Maße, wie der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass diese Zuerkennung oder Ausschüttung zu einer Verringerung des Vermögens der Rechtsvereinbarung bis zu einem Betrag führen würde, der unter dem vom Gründer eingebrachten Kapitalvermögen liegt ».

Aufgrund dieser Bestimmung werden wegen der Streichung des Verweises auf Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 die von den in Artikel 2 § 1 Nr. 13 des EStGB 1992 erwähnten Rechtsvereinbarungen - einschließlich der Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) - vorgenommenen Ausschüttungen von nun an als Dividenden besteuert, insoweit der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass diese Ausschüttungen die Rückzahlung des eingebrachten Vermögens darstellen.

Nach den Artikeln 17 § 1 Nr. 1 und 171 Nr. 3 des EStGB 1992 unterliegen diese Dividenden als Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern einer Besteuerung zum separaten Satz von 30 %.

B.3.3. In den Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung heißt es:

« Les modifications qui sont apportées par le présent projet à l'article 18, alinéa 1er, 3°, CIR 92, ont pour but de considérer désormais également les distributions des constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, a), CIR 92 comme des dividendes.

L'article est ensuite adapté de telle sorte qu'il ressorte mieux que chaque distribution d'une construction juridique, qui ne constitue pas le remboursement du patrimoine apporté, est considérée comme un dividende.

La distribution du patrimoine apporté n'est censée avoir lieu qu'après la distribution de tous les bénéfices et revenus réservés. Il appartient, le cas échéant, au contribuable de prouver l'importance du patrimoine apporté initialement » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 39).

« Les distributions par des constructions juridiques de type 1 [et] de type 2 seront désormais traitées de la même manière et les deux seront imposables » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, S. 6).

B.4. Aufgrund von Artikel 100 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 findet die angefochtene Bestimmung Anwendung « auf Einkünfte, die ab dem 17. September 2017 von einer Rechtsvereinbarung bezogen, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, und - in Bezug auf die Anwendung des Mobiliensteuervorabzugs - auf Einkünfte, die ab dem ersten Tag des Monats nach Veröffentlichung [des Gesetzes] im *Belgischen Staatsblatt* zuerkannt oder ausgeschüttet werden », das heißt ab dem 1. Januar 2018.

#### *In Bezug auf die Zulässigkeit*

B.5.1. Der Ministerrat bringt vor, dass die Klage verspätet sei, insofern mit dem einzigen Klagegrund eine Diskriminierung bemängelt werde, die ihren Ursprung im Programmgesetz vom 10. August 2015 habe und nicht in der angefochtenen Bestimmung.

B.5.2. Mit einem einzigen Klagegrund macht die klagende Partei geltend, dass der angefochtene Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 eine Gleichbehandlung, die einer vernünftigen Rechtfertigung entbehre, einführe zwischen den Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) einerseits und den Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) andererseits, insofern die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) vorgenommenen Ausschüttungen nunmehr als Dividenden zu versteuern seien, ohne dass diese

Besteuerung auf Ausschüttungen beschränkt werde, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) vorgenommenen werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer unterliegen, die sich auf weniger als 15 % beläuft, wie es bei der Besteuerung der von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) vorgenommenen Ausschüttungen der Fall sei.

B.5.3. Die bemängelte Gleichbehandlung hat ihren Ursprung in der angefochtenen Bestimmung, da die Ausschüttungen der Rechtsvereinbarungen der Kategorie a), wie in B.3.2 erwähnt, durch die Abänderung, die von dieser Bestimmung an Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 vorgenommen wurde, nunmehr als Dividenden zu versteuern sind.

Der Umstand, dass sich der Beschwerdegrund der klagenden Partei insbesondere bezieht auf die fehlende Angleichung des Anwendungsbereichs der angefochtenen Maßnahme an den Anwendungsbereich der Besteuerung von Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) vorgenommen werden, der sich aus den Artikeln 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) und 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992, wie sie durch die Artikel 38 und 40 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 abgeändert wurden, kann nichts an dieser Feststellung ändern. Durch die Annahme der angefochtenen Bestimmung ist der Gesetzgeber in der in diesen Bestimmungen enthaltenen Angelegenheit erneut gesetzgeberisch aufgetreten. Er hat sich nämlich ausdrücklich dafür entschieden, einerseits das Besteuerungssystem für Ausschüttungen, die von Einheiten mit Rechtspersönlichkeit vorgenommen werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer unterliegen, die sich auf weniger als 15 % des steuerpflichtigen Einkommens beläuft, aufrechtzuerhalten und andererseits von nun an Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) vorgenommen werden, ebenfalls als Dividenden zu besteuern, unabhängig von dem Einkommensteuersatz, dem diese Rechtsvereinbarungen aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, unterliegen.

B.5.4. Die Klage ist demzufolge zulässig *ratione temporis*.

B.6.1. Der Ministerrat bestreitet ferner die Zulässigkeit der Klage wegen des Fehlens des vorgeschriebenen Interesses auf Seiten der klagenden Partei. Er führt an, dass die ab dem 1. Januar 2015 von dem Trust der klagenden Partei bezogenen Einkünfte, wenn sich die klagende Partei an die in Artikel 307 § 1 Absatz 4 des EStGB 1992 erwähnte Erklärungspflicht,

der in B.9.1 geprüft wird, gehalten hätte, bei der klagenden Partei gemäß Artikel 5/1 des EStGB 1992, der in B.10.2 geprüft wird, der Transparenzsteuer unterlegen hätten. Somit wären ab dem 17. September 2017 vorgenommene Ausschüttungen dieser Einkünfte gemäß Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 desselben Gesetzbuches von der Besteuerung von Ausschüttungen befreit gewesen. Außerdem sei es in Anbetracht der in Artikel 21 Absatz 2 des EStGB 1992 erwähnten Vermutung unwahrscheinlich, dass der Trust am 17. September 2017 noch Rücklagen besessen habe, die aus vor dem 1. Januar 2015 bezogenen Einkünften bestanden hätten. In jedem Fall erbringe die klagende Partei nicht den Nachweis, dass solche Rücklagen vorhanden seien. Sie erbringe auch nicht den Nachweis für ihre Eigenschaft der Begünstigten des Trusts.

B.6.2. Die klagende Partei macht geltend, dass der Trust vor dem 1. Januar 2015 Einkünfte bezogen hat, dass diese Einkünfte theoretisch nicht der Transparenzsteuer unterlagen, dass sie in der Zukunft ausgeschüttet werden könnten und in dieser Weise der Besteuerung von Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) vorgenommen werden, nach Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung unterliegen könnten.

B.6.3. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof erfordern, dass jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte.

B.6.4. Die klagende Partei tritt als in Belgien ansässige Gründerin und Begünstigte eines Trusts nach kanadischem Recht auf.

In dieser Eigenschaft weist die klagende Partei das erforderliche Interesse nach, um die Nichtigkeitsklärung einer Bestimmung zu beantragen, die als steuerpflichtige Einkünfte « bei jedem beliebigen Steuerpflichtigen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 30) Ausschüttungen in Form von Dividenden definiert, die ab dem 17. September 2017 von den Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) vorgenommen werden, in Bezug auf die der Ministerrat nicht bestreitet, dass der Trust der klagenden Partei dazu gehören könnte.

B.6.5. Die Einrede wird abgewiesen.

### *Zur Hauptsache*

B.7. Der einzige Klagegrund ist aus einem Verstoß durch Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet. Nach Auffassung der klagenden Partei werden in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung, ohne dass dies vernünftig gerechtfertigt wäre, die Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) und die Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) gleich behandelt, indem die von diesen beiden Kategorien von Rechtsvereinbarungen ausgeschütteten Beträge als Dividenden eingestuft würden, ohne für die Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) eine Bedingung bezüglich des aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, anwendbaren Steuersatzes vorzusehen, die der Bedingung ähnlich sei, die sich aus Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) des EStGB 1992 in Bezug auf die Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) ergebe.

Der Beschwerdegrund der klagenden Partei richtet sich daher nur gegen die Streichung des Verweises in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 auf Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) des EStGB 1992 infolge der durch Artikel 89 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 eingeführten Abänderung. Der Gerichtshof begrenzt seine Prüfung auf diese Bestimmung.

B.8. Das Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 schließt sich an mehrere Gesetze an, die seit 2013 bezwecken, Einkünfte aus « Vermögen, die künstlich vom Vermögen eines Einwohners des Königreichs oder einer juristischen Person, die der Steuer für juristische Personen unterliegt, mit Hilfe von verschiedenen Arten von Rechtsvereinbarungen getrennt werden » ((*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, S. 5; siehe auch DOC 54-2476/001, S. 28), die ebenfalls « patrimoines flottants » (vagabundierende Vermögen) genannt werden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 26).

*In Bezug auf die Erklärungspflicht und die ursprüngliche Definition der Rechtsvereinbarung*

B.9.1. Das Gesetz vom 30. Juli 2013 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 30. Juli 2013) hat es den Steuerpflichtigen auferlegt, ab dem Steuerjahr 2014 die Rechtsvereinbarungen anzugeben, deren Gründer oder Begünstigte sie sind (Artikel 307 § 1 Absatz 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 36 Nr. 1 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 und Artikel 37 desselben Gesetzes).

B.9.2. Um den Anwendungsbereich dieser Erklärungspflicht festzulegen, wurde eine Definition des Begriffs der «Rechtsvereinbarung » durch Artikel 35 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 in Artikel 2 § 1 Nr. 13 des EStGB 1992 eingefügt, der bestimmte:

« § 1. Für die Anwendung des vorliegenden Gesetzbuches, der besonderen Gesetzesbestimmungen über Einkommensteuern und ihrer Ausführungserlasse haben folgende Begriffe die in vorliegendem Artikel definierte Bedeutung.

[...]

13. Unter Rechtsvereinbarung versteht man:

*a)* ein Rechtsverhältnis, das durch eine Rechtshandlung des Gründers oder durch eine gerichtliche Entscheidung geschaffen wird, wobei Güter oder Rechte unter die Kontrolle eines Verwalters gestellt werden, damit sie im Interesse eines oder mehrerer Begünstigter oder mit einem bestimmten Ziel verwaltet werden. Dieses Rechtsverhältnis weist folgende Merkmale auf:

- Der Eigentumstitel mit Bezug auf die Güter oder Rechte der Rechtsvereinbarung wird auf den Namen des Verwalters oder auf den Namen einer anderen Person für Rechnung des Verwalters ausgestellt.

- Die Güter der Rechtsvereinbarung bilden ein getrenntes Vermögen und sind nicht Bestandteil des Vermögens des Verwalters.

- Der Verwalter hat die Befugnis und die Pflicht, in deren Rahmen er Bericht erstatten muss, in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Rechtsvereinbarung und den durch das Gesetz vorgeschriebenen besonderen Regeln die Güter der Rechtsvereinbarung zu verwalten oder darüber zu verfügen.

*b)* einen in Artikel 227 Nr. 2 oder 3 erwähnten Gebietsfremden, der aufgrund der Rechtsvorschriften des Landes oder der Rechtsordnung, in denen er ansässig ist, dort keiner Einkommensteuer oder für Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, und hinsichtlich dessen ein Einwohner des Königreichs die juristischen

Rechte aus Aktien oder Anteilen ganz oder teilweise innehat oder der Begünstigte der wirtschaftlichen Rechte an Gütern und Kapitalvermögen ein Einwohner des Königreichs ist.

In Bezug auf die in vorhergehendem Absatz erwähnten Gebietsfremden werden die für bestimmte Länder oder Rechtsordnungen geltenden Rechtsformen in einem im Ministerrat beratenen Königlichen Erlass bestimmt. Diese Liste wird durch einen im Ministerrat beratenen Königlichen Erlass regelmäßig fortgeschrieben ».

Die Rechtsvereinbarung bezeichnete damals die zwei folgenden Arten von Vereinbarungen: einerseits das in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) erwähnte « Rechtsverhältnis » und andererseits die in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) erwähnten Gebietsfremden, die aufgrund der Bestimmungen der Rechtsvorschriften des Landes oder der Rechtsordnung, in denen sie ansässig sind, dort keiner Einkommensteuer oder « einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem » unterlagen.

*In Bezug auf die Transparenzsteuer, die Steuer auf Ausschüttungen und die neue Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b)*

B.10.1. Das Programmgesetz vom 10. August 2015 hat die vorerwähnte Erklärungspflicht um « einen Mechanismus zur Besteuerung von Einkünften, die von einer Rechtsvereinbarung bezogen und/oder ausgeschüttet werden » ergänzt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 31).

B.10.2. Einerseits wurde durch die neuen Artikel 5/1 und 220/1 des EStGB 1992 in der durch die Artikel 39 und 42 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 eingeführten Fassung eine Transparenzsteuer auf die von Rechtsvereinbarungen bezogenen Einkünfte eingeführt. Aufgrund dieser Bestimmungen waren die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) bezogenen Einkünfte und die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) bezogenen Einkünfte bei den Steuerpflichtigen, die der Steuer der natürlichen Personen oder der Steuer der juristischen Personen unterlagen, so steuerpflichtig, als ob sie diese Einkünfte direkt bezogen hätten (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 41).

Aufgrund der vorerwähnten Bestimmungen waren diese Einkünfte bei dem oder den Gründern der Rechtsvereinbarung steuerpflichtig, es sei denn, diese Einkünfte wurden an einen

Drittbegünstigten gezahlt oder ihm zuerkannt. In diesem Fall waren sie bei diesem steuerpflichtig (ebenda).

B.10.3. Andererseits wurde durch Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2<sup>ter</sup> Buchstabe b) des EStGB 1992 in der durch Artikel 40 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 ersetzten Fassung eine Steuer auf von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) vorgenommene Ausschüttungen eingeführt. Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2<sup>ter</sup> des EStGB 1992 sah vor:

« Dividenden umfassen:

[...]

a) Beträge, die in den Artikeln 186, 187 und 209 im Falle der Gesamt- oder Teilverteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs eigener Aktien oder Anteile durch eine solche Gesellschaft als Dividenden definiert werden,

b) in Abweichung von Buchstabe a) Beträge, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) erwähnten Rechtsvereinbarung infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva ohne entsprechende Gegenleistung zuerkannt oder ausgeschüttet werden, für den Teil, der den Betrag der eingebrachten Aktiva übersteigt, die in Belgien bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren ».

Aufgrund dieser Bestimmung wurden Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) vorgenommen wurden, bei ihrer Auflösung oder der Übertragung ihrer Aktiva ohne Gegenleistung « für den Teil, der den Betrag der eingebrachten Aktiva übersteigt, die in Belgien bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren » als Dividenden beim Gründer oder einem anderen Begünstigten besteuert.

B.11. Durch dasselbe Programmgesetz vom 10. August 2015 hat der Gesetzgeber ebenfalls die Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) abgeändert. Die Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie a), die in B.9.2 zitiert wurde, ist unverändert geblieben.

Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 38 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015, bestimmt:

« Unter Rechtsvereinbarung versteht man:

[...]

b) eine Gesellschaft, Vereinigung, Niederlassung, Einrichtung oder Körperschaft, die Rechtspersönlichkeit besitzt und aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, dort entweder keiner Einkommensteuer unterliegt oder einer Einkommensteuer unterliegt, die sich auf weniger als 15 Prozent des steuerpflichtigen Einkommens dieser Rechtsvereinbarung beläuft, das gemäß Regeln bestimmt wird, die für die Festlegung der belgischen Steuer auf entsprechende Einkünfte anwendbar sind.

Außer in den Fällen, die vom König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass bestimmt werden, sind in Absatz 1 erwähnte Rechtsformen, die in einem Staat oder einem Rechtssystem ansässig sind, der/das zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, keine Rechtsvereinbarungen.

In Bezug auf die in Absatz 1 erwähnten Rechtsformen, die nicht in einem Staat oder einem Rechtssystem ansässig sind, der/das zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, bestimmt der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass auf nicht einschränkende Weise die für bestimmte Staaten oder Rechtssysteme geltenden Rechtsformen, für die die Vermutung gilt, dass sie der in Absatz 1 erwähnten Begriffsbestimmung entsprechen.

Der König reicht bei der Abgeordnetenversammlung, wenn sie versammelt ist, unverzüglich und sonst, sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse zur Ausführung von Absatz 2. Diese Erlasse sind nicht länger wirksam, wenn sie nicht binnen zwölf Monaten nach dem Datum ihrer Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* durch Gesetz bestätigt worden sind. Die Bestätigung wird wirksam mit diesem Datum. Erfolgt diese Bestätigung nicht in vorerwähnter Frist, wird davon ausgegangen, dass der betreffende Erlass nie wirksam geworden ist ».

Bei den Vorarbeiten wurde diese neue Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) mit der Notwendigkeit gerechtfertigt, den Begriff an die Entwicklung des internationalen Steuerwesens anzupassen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, SS. 32 und 34). Das Unterscheidungskriterium des Steuersatzes von 15 % wurde nach dem Gutachten der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates direkt in die Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) aufgenommen (ebenda, SS. 124, 160-161 und 199-200). Dieser Satz wurde entsprechend dem Satz festgelegt, der in der in Artikel 203 § 1 des EStGB 1992 erwähnten Regelung der definitiv besteuerten Einkünfte anwendbar ist (ebenda, S. 161; DOC 54-1125/009, SS. 19-20).

B.12. Aus Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) des EStGB 1992 in der durch das Programmgesetz vom 10. August 2015 abgeänderten Fassung geht hervor, dass Einheiten mit Rechtspersönlichkeit, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer zu einem Satz von mindestens 15 % unterliegen, keine Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) darstellen.

Folglich findet weder die Transparenzsteuer noch die Steuer auf Ausschüttungen auf die Einkünfte Anwendung, die von diesen Einheiten, die nicht als Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) eingestuft werden, bezogen oder ausgeschüttet werden. Die erste Steuer wird nämlich auf Einkünfte angewandt, die von einer « Rechtsvereinbarung » bezogen werden, und die zweite Steuer wurde seinerzeit nur auf Beträge angewandt, die von « einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) [des EStGB 1992] erwähnten Rechtsvereinbarung » ausgeschüttet wurden.

B.13. Die vorerwähnten Bestimmungen des Programmgesetzes vom 10. August 2015 sind anwendbar « auf Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2015 von einer Rechtsvereinbarung bezogen, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, und - in Bezug auf die Anwendung des Mobiliensteuervorabzugs oder des Berufssteuervorabzugs - auf Einkünfte, die ab dem ersten Tag des Monats nach Veröffentlichung [des Gesetzes] im *Belgischen Staatsblatt* zuerkannt oder ausgeschüttet werden », das heißt ab dem 1. September 2015 (Artikel 47 des Programmgesetzes vom 10. August 2015).

*In Bezug auf die durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015 eingeführten Abänderungen der Steuer auf Ausschüttungen*

B.14. Durch das Gesetz von 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft » wurden an dem Besteuerungssystem der Rechtsvereinbarungen mehrere Abänderungen vorgenommen, die ab dem Steuerjahr 2016 in Kraft getreten sind (Artikel 109 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015). Aufgrund von Artikel 104 Buchstabe b) dieses Gesetzes wurde das Besteuerungssystem für Ausschüttungen von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b), das zuvor in dem in B.10.3 zitierten Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2ter Buchstabe b) des EStGB 1992 aufgeführt war, abgeändert und in den in B.2.1 zitierten Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 verschoben.

*In Bezug auf die durch die angefochtene Bestimmung eingeführte Abänderung der Steuer auf Ausschüttungen*

B.15.1. Wie in B.3.2 erwähnt, stuft Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung als « Dividenden » die Beträge ein, die

von einer Rechtsvereinbarung, einschließlich der Rechtsvereinbarungen der Kategorie a), ausgeschüttet werden, die nicht die Rückzahlung des eingebrachten Vermögens darstellen und die in Belgien nicht bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren (Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 90 Buchstabe *a*) des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017).

B.15.2. Mit dem angefochtenen Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 wollte der Gesetzgeber den Behandlungsunterschied abschaffen, der zwischen den Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) und den Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) in Bezug auf das auf die von ihnen vorgenommenen Ausschüttungen anwendbare Besteuerungssystem bestand. Er wollte ebenfalls allgemein das Besteuerungssystem der Rechtsvereinbarungen vereinfachen, indem er die Transparenzsteuer bei den Drittbegünstigten gestrichen hat.

So ist aufgrund der durch das Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 eingeführten Maßnahmen die Transparenzsteuer nunmehr nur noch bei dem Gründer anwendbar, während alle Einkünfte, die nicht mit der Transparenzsteuer besteuert werden und die von einer Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, als Dividenden « bei jedem beliebigen Steuerpflichtigen » besteuert werden:

« Le présent projet prévoit [...] de traiter fiscalement de la même façon les distributions faites par des constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, a), CIR 92, et les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, b), CIR 92.

Etant donné l'objectif de taxer également les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, a), CIR 92, il n'est plus nécessaire de taxer le tiers bénéficiaire d'une construction juridique par la taxe de transparence car une personne physique ou une personne morale visée à l'article 220, ne peut être qualifiée comme tiers bénéficiaire au moment où elle bénéficie de tout avantage octroyé par la construction juridique. Par conséquent, la possibilité est créée de simplifier drastiquement le régime de taxation en prévoyant désormais que la taxe de transparence n'est applicable qu'aux fondateurs. Tous les revenus qui ne sont pas imposés par la taxe de transparence et qui sont tout de même d'une façon ou d'une autre distribués par une construction juridique aux fondateurs ou à d'autres habitants du Royaume ou à des personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales seront, à l'exception de l'actif apporté à la construction juridique, considérés comme des dividendes et taxés en tant que tels.

L'avantage de cette approche réside dans le fait que l'approche sous l'angle de la transparence ne doit plus être suivie au niveau des tiers bénéficiaires, ce qui implique que l'administration ou le tiers bénéficiaire sont dispensés de la tâche consistant à établir la relation entre les revenus recueillis par le contribuable et les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique.

En outre, l'approche sous l'angle de la transparence auprès des tiers bénéficiaires ne peut également s'appliquer avec succès que si les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique ont été distribués au tiers bénéficiaire au cours de la même période imposable. Cela avait pour conséquence que les tiers bénéficiaires étaient traités différemment sur le plan fiscal en fonction du type de construction juridique, selon que [la] construction juridique avait ou non distribué les revenus perçus au cours de la même période imposable à ce tiers bénéficiaire.

La différence de traitement entre, d'une part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours de la même période imposable et, d'autre part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours d'une autre période imposable peut difficilement se justifier.

Le présent projet a donc aussi pour but d'aboutir à un traitement plus uniforme des tiers bénéficiaires.

Par conséquent, il n'est plus nécessaire de prévoir une définition distincte pour un tiers bénéficiaire au sein du CIR 92. Cette définition est dès lors supprimée du Code, et les dispositions dans lesquelles une référence à ce tiers bénéficiaire était faite sont également adaptées de façon neutre.

La suppression de cette définition ne signifie en aucun cas que ces tiers bénéficiaires ne seront plus taxés sur les revenus qu'ils recueillent en provenance de la construction juridique. Les modifications qui sont proposées dans le présent projet n'ont après tout pas seulement pour but d'appliquer la technique de la transparence uniquement dans le chef du fondateur de la construction juridique, mais vise également de rendre possible la qualification des distributions par des constructions juridiques comme des revenus mobiliers dans le chef de n'importe quel contribuable » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, SS. 29-30).

« Jusqu'à présent, [...] certaines constructions juridiques peuvent, contrairement à d'autres, distribuer des capitaux sans subir la moindre imposition. Cette distinction semble arbitraire et elle n'est pas conforme aux objectifs de la taxe Caïman. [...] Le projet de loi à l'examen [...] peut également, dans la foulée, supprimer la figure du tiers bénéficiaire en considérant les distributions comme des dividendes. Le système est ainsi simplifié et il est mis fin à l'inégalité de traitement entre tiers bénéficiaires. Enfin, les réserves historiques sont-elles aussi censées être les premières distribuées, si bien que l'application de la taxe Caïman est sensiblement élargie. C'est donc un progrès énorme ! » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, SS. 17-18).

Bei den Vorarbeiten hat der Regierungsvertreter gegenüber der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates angegeben, dass die Regierung den Erwerb von Einkünften durch eine Rechtsvereinbarung einerseits und die Ausschüttung von Einkünften durch eine Rechtsvereinbarung andererseits als zwei unterschiedliche Steuerereignisse behandeln will:

« [l'objectif est d'appliquer l'impôt de transparence aux revenus acquis par la construction juridique. Les revenus distribués ou attribués par la construction juridique au fondateur ou à un

autre bénéficiaire ne doivent pas faire l'objet d'une approche par transparence, étant donné qu'il s'agit de revenus effectivement acquis par les contribuables.

Schéma abrégé :

- revenus acquis par la construction juridique : approche par transparence (art. 5/1 CIR 92);
- revenus distribués par la construction juridique : qualification comme dividende (art. 18) et pas d'approche par transparence (art. 5/1, § 1er, dernier alinéa, CIR 92);
- revenus acquis par la construction juridique, auxquels a été appliquée l'approche par transparence et qui sont ensuite distribués à un habitant du Royaume : exonérés (art. 21 CIR 92).

[...]

Nous concevons l'acquisition de revenus par une construction juridique et la distribution de revenus par une construction juridique comme constituant deux événements fiscaux distincts. Le principe de transparence s'applique donc à tous les revenus acquis par la construction juridique. Par cette disposition [à savoir l'art. 63, 5°, du projet], nous voulons uniquement faire en sorte que le traitement fiscalement transparent des revenus acquis de la construction juridique ne puisse être utilisé comme argument en vue de réfuter la qualification des revenus distribués comme ' dividendes '. La construction juridique est donc transparente en ce qui concerne les revenus acquis et non transparente en ce qui concerne les revenus distribués. Ce n'est d'ailleurs pas une nouveauté. Le régime fiscal du fondateur, en ce qui concerne les revenus acquis et distribués d'une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 92, est resté inchangé sur ce plan depuis l'instauration de la taxe Caïman] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 182).

B.16. Nach den Artikeln 5/1 und 220/1 und Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung in Verbindung mit Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe a) desselben Gesetzbuches unterliegen Einkünfte, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie a) bezogen oder ausgeschüttet werden, nunmehr der Transparenzsteuer oder der Steuer auf Ausschüttungen, unabhängig von dem Einkommensteuersatz, dem diese Rechtsvereinbarung aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, unterliegt.

B.17. Durch die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 erwähnten Steuer auf Ausschüttungen auf von Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) vorgenommene Ausschüttungen hat der Gesetzgeber eine sachdienliche Maßnahme unter Berücksichtigung der in B.15.2 erwähnten Zielsetzung ergriffen, dem Behandlungsunterschied zwischen Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) und

Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) in Bezug auf das auf ihre Ausschüttungen anwendbare Besteuerungssystem ein Ende zu setzen. Die Ausschüttungen dieser zwei Kategorien von Rechtsvereinbarung unterliegen nunmehr der Steuer auf Ausschüttungen.

Der Gerichtshof muss jedoch prüfen, ob der Gesetzgeber nicht durch die Beendigung des vorerwähnten Behandlungsunterschiedes einen Behandlungsunterschied eingeführt hat, der einer vernünftigen Rechtfertigung entbehrt, zwischen einerseits den Begünstigten von Einkünften, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie a) ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer zu einem Satz von mindestens 15 % unterliegt, und andererseits den Begünstigten von Einkünften, die von einer Einheit mit Rechtspersönlichkeit ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer zu einem Satz von mindestens 15 % unterliegt. Während die erste Kategorie von Begünstigten der Steuer auf Ausschüttungen unterliegt, unterliegt ihr die zweite Kategorie von Begünstigten nicht.

B.18.1. 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. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

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.18.2. 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.18.3. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Schuldner der von ihm eingeführten Steuer zu bestimmen. Er verfügt in diesem Sachbereich über einen breiten Ermessensspielraum.

Wenn der Gesetzgeber die Steuerschuldner bestimmt, muss er Kategorien anwenden, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken. Die Anwendung dieses Verfahrens ist nicht an sich unvernünftig. Es obliegt jedoch dem Gerichtshof zu prüfen, ob dies auch für die Weise, in der das Verfahren durchgeführt wurde, gilt.

B.19. Die Gründe, die es rechtfertigen, der Steuer auf Ausschüttungen einerseits die Einkünfte zu unterwerfen, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie a) ausgeschüttet werden, und andererseits die Einkünfte, die nur von Einheiten mit Rechtspersönlichkeit ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer zu einem Satz von weniger als 15 % unterliegen, gehen nicht aus den Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung hervor.

B.20. Wie in B.11 erwähnt, wurde das Unterscheidungskriterium des Steuersatzes von 15 % durch das Programmgesetz vom 10. August 2015 in die in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) des EStGB 1992 erwähnte Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) aufgenommen. Es ist nicht möglich, den Vorarbeiten zu diesem Gesetz die Gründe zu entnehmen, aus denen ein ähnliches Kriterium seinerzeit nicht in die in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe a) des EStGB 1992 erwähnte Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie a) aufgenommen wurde.

B.21. Wie der Ministerrat anführt, ergibt sich aus den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 10. August 2015, dass eine Rechtsform je nachdem als eine Rechtsvereinbarung der Kategorie b) oder als eine Rechtsvereinbarung der Kategorie a) im Sinne von Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) oder a) des EStGB 1992 angesehen wird, ob sie aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates, in dem sie ansässig ist, Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, SS. 25, 34-35. Siehe auch: *Parl. Dok.*, Kammer, 2016-2017, CRIV 54 COM 636, SS. 9-10).

B.22. Angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers, die Steuerflucht zu bekämpfen, ist es schwer vorstellbar, dass der Gesetzgeber, ohne dass die Gründe dafür ausdrücklich erläutert werden, die Begünstigten von Einkünften, die von Einheiten mit Rechtspersönlichkeit ausgeschüttet werden, günstiger behandeln wollte.

Das Kriterium, ob eine Einheit eine Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht, ist nicht sachdienlich, um allein den angefochtenen Behandlungsunterschied im Lichte der Zielsetzung, die Steuerflucht zu bekämpfen, zu rechtfertigen. Es ist nämlich nicht ersichtlich, warum die Begünstigten von Einkünften, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie a) ausgeschüttet werden, der Steuer auf Ausschüttungen unterliegen, wenn sich der Einkommensteuersatz, dem die Einheit aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, unterliegt, mindestens 15 % beträgt.

Da der von der angefochtenen Bestimmung eingeführte Behandlungsunterschied auf einem Kriterium beruht, das einer Rechtfertigung entbehrt, ist sie nicht mit den im Klagegrund erwähnten Normen vereinbar.

B.23. Der einzige Klagegrund ist in diesem Maße begründet. Artikel 89 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 ist für nichtig zu erklären, aber nur insofern er nicht vorsieht, dass die Steuer auf Ausschüttungen nicht auf Begünstigte von Einkünften anwendbar ist, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe a) des EStGB 1992 erwähnten Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer von mindestens 15 % des steuerpflichtigen Einkommens dieser Rechtsvereinbarung, das nach den Regeln bestimmt wird, die für die Festsetzung der belgischen Steuer auf die entsprechenden Einkünfte gelten, unterliegt.

B.24.1. Die festgestellte Verfassungswidrigkeit berührt nicht die Anwendung der Steuer auf Ausschüttungen auf der Grundlage von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung auf Begünstigte von Einkünften, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe a) des EStGB 1992 erwähnten Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, die aufgrund der Bestimmungen der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, entweder dort keiner Einkommensteuer unterliegt oder dort einer Einkommensteuer unterliegt, die sich auf weniger als 15 % beläuft.

B.24.2. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung ergibt sich, dass keinerlei Steuer erhoben und keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das

Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Der Steuersachbereich ist eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen .

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist es Aufgabe des Gesetzgebers, unter Beachtung der Artikel 10 und 11 der Verfassung eine Regelung zu verabschieden, durch die die festgestellte Verfassungswidrigkeit beendet wird.

Tatsächlich gibt es mehrere Möglichkeiten, um diese Verfassungswidrigkeit zu beheben, darunter die Möglichkeit, die Steuerpflichtigen, die der Steuer auf Ausschüttungen unterliegen, für die Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) und für die Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) wortgleich zu bestimmen, aber auch die Beibehaltung des in B.17 beschriebenen Behandlungsunterschied mit einer in den Vorarbeiten ausdrücklich erläuterten vernünftigen Rechtfertigung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erklärt Artikel 89 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 für nichtig, insofern er nicht vorsieht, dass die Steuer auf Ausschüttungen nicht auf Begünstigte von Einkünften anwendbar ist, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erwähnten Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer von mindestens 15 % des steuerpflichtigen Einkommens dieser Rechtsvereinbarung, das nach den Regeln bestimmt wird, die für die Festsetzung der belgischen Steuer auf die entsprechenden Einkünfte gelten, unterliegt.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. Januar 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût