

Geschäftsverzeichnisnr. 5626
Entscheid Nr. 61/2014 vom 3. April 2014

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2, 3, 4, 14 und 15 des Gesetzes vom 20. September 2012 zur Einführung des « *Una-via* »-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen, erhoben von der VoG « *Ligue des Contribuables* ».

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 18. April 2013 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 22. April 2013 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die VoG «Ligue des Contribuables», mit Vereinigungssitz in 1000 Brüssel, rue Lens 13, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2, 3, 4, 14 und 15 des Gesetzes vom 20. September 2012 zur Einführung des «*Una-via*»-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 22. Oktober 2012).

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwiderungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 4. Februar 2014

- erschienen
- . RÄin L. Achdari *loco* RA T. Afschrift, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei,
- . RA P. Schaffner, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter J.-P. Moerman und T. Merckx-Van Goey Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte 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 Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung des Artikels 2 - einerseits - und der Artikel 3, 4, 14 und 15 - andererseits - des Gesetzes vom 20. September 2012 « zur Einführung des ‘*Una-via*’-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen ».

In Bezug auf Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes

B.2.1. Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes bestimmt:

« Artikel 29 des Strafprozessgesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 23. März 1999, wird durch einen Absatz 3 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Der in Absatz 2 erwähnte Regionaldirektor oder der von ihm bestimmte Beamte kann in Zusammenhang mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung mit dem Prokurator des Königs über konkrete Akten im Rahmen einer Konzertierung Absprache halten. Der Prokurator des Königs kann die nach dem Strafrecht strafbaren Handlungen, von denen er während der Konzertierung Kenntnis genommen hat, verfolgen. Die Konzertierung kann auch auf Initiative des Prokurators des Königs stattfinden. Die zuständigen Polizeibehörden können an der Konzertierung teilnehmen. ’ ».

B.2.2. Diese Bestimmung ist aus einem Gesetzesvorschlag entstanden, der im Laufe der Vorarbeiten abgeändert wurde. Dieser Vorschlag wurde wie folgt begründet:

« Die Bekämpfung der Steuerhinterziehung erfordert eine gegenseitige Konzertierung zwischen dem Regionaldirektor und den Magistraten der Staatsanwaltschaft, die die Verfolgung ausüben, und ihren jeweiligen Mitarbeitern. Da diese Art von Steuerhinterziehung in konkreten Akten zutage tritt, muss diese Konzertierung zur Gewährleistung der Effizienz und tatsächlichen Durchführung der Konzertierung entsprechend der Bekämpfung der Hinterziehung auf der Grundlage konkreter Akten erfolgen können. Dieser Artikel ermöglicht die gegenseitige Konzertierung.

Diese Konzertierung soll es dem Prokurator des Königs ermöglichen, aufgrund seiner verfassungsmäßigen Befugnis die Notwendigkeit zu beurteilen, eine Ermittlung vorzunehmen oder eine gerichtliche Untersuchung zu fordern, und festzustellen, ob der Sachverhalt Anlass zu einer individuellen Verfolgung im Rahmen der Akte der Steuerhinterziehung sein kann. Nach dieser Konzertierung wird nach dem ‘ *Una-via* ’-Grundsatz bestimmt, ob die Hinterziehungsakte auf dem administrativen oder auf dem strafrechtlichen Weg behandelt wird.

Wird der administrative Weg gewählt, so verfolgen und sanktionieren die Steuerverwaltungen selbst die Hinterziehung in einer Steuerakte. Wird der strafrechtliche Weg gewählt, so untersucht die Staatsanwaltschaft die Steuerhinterziehung und verfolgt sie auf strafrechtlicher Ebene. In diesem Fall beschränken sich die Steuerverwaltungen auf die Feststellung der Steuerschuld, ohne Verwaltungssanktionen anzuwenden.

Die notwendige Konzertierung kann jedoch nicht als ein Element des Verfahrens angesehen werden und ebenfalls nicht die Ermessensbefugnis der Staatsanwaltschaft einschränken.

Die Konzertierung ist also als eine Arbeitskonzertierung zu betrachten, die stattfindet, bevor effektive Maßnahmen gegen den steuerrechtlichen Verstoß ergriffen werden, und nicht als ein Verfahrensakt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/001, S. 9).

B.2.3. Diesbezüglich wurde ferner hervorgehoben:

« In seinem Gutachten Nr. 47 426/2 vom 9. Dezember 2009 hat der Staatsrat erneut wiederholt, dass die Einmischung in die Organisation der Dienste für allgemeine Verwaltung nur möglich ist unter Einhaltung der - in der Verfassung verankerten - Zuständigkeitsverteilung zwischen der gesetzgebenden Gewalt und der ausführenden Gewalt, wenn außergewöhnliche Umstände es rechtfertigen oder wenn es um Bestimmungen geht, die gemäß der Verfassung nur durch den Gesetzgeber festgelegt werden können.

Außerdem wird in diesem Gutachten an die jeweiligen Befugnisse der ausführenden und der rechtsprechenden Gewalt erinnert. [...]

[...]

Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung Nr. 52/97 vom 14. Juli 1997 hervorgehoben, dass die Richtlinien bezüglich der Strafrechtspolitik ‘ allgemeine Kriterien und Modalitäten zur Ausübung der Ermittlungs- und Verfolgungspolitik enthalten [können] ’. Sie dürfen jedoch nicht ‘ zur Außerkraftsetzung eines Gesetzes führen oder implizieren, dass der Justizminister eine individuelle negative Anordnungsbefugnis ausüben würde ’.

Die Organisation des ‘ *Una-via* ’-Grundsatzes, auf dessen Grundlage entschieden wird, ob eine Steuerhinterziehungsakte auf dem administrativen Weg behandelt wird oder Gegenstand von strafrechtlichen Verfolgungen sein muss, wird also immer mit den vorerwähnten Verfassungsbestimmungen konfrontiert werden müssen. Hierzu begrenzt jedes vorher festgelegte Kriterium die Ermessensbefugnis der Staatsanwaltschaft, beispielsweise auf die moralische Komponente der strafbaren Tat, des Betrags der hinterzogenen Steuer oder des Umstandes der Rückfälligkeit, und steht somit im Widerspruch zu Artikel 151 der Verfassung.

Um nur eine administrative Bestrafung anzuwenden, ist der Staatsrat der Auffassung, dass es grundsätzlich nicht annehmbar ist, dass die Entscheidung darüber in erster Linie der Verwaltung obliegt. Dies würde, wenn die Verwaltung entscheiden würde, eine Verwaltungssanktion aufzuerlegen, zur Folge haben, dass die Staatsanwaltschaft keine Verfolgung mehr ausüben könnte.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass in dem Fall, dass einem aus Beamten zusammengesetzten Konzertierungsorgan eine Ermessensbefugnis im Bereich der strafrechtlichen Verfolgung verliehen wird, diese Beamten — im Gegensatz zu den Magistraten der Staatsanwaltschaft — nicht als unabhängig von der Weisungsbefugnis des Ministers und somit von der ausführenden Gewalt betrachtet werden können (Gutachten Staatsrat 11 461/1).

[...]

Die Anwendung des ‘ *Una-via* ’-Grundsatzes dient dazu, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung effizient zu organisieren, damit öffentliche Gelder nicht zwei Mal ausgegeben werden. Daher ist es notwendig, dass der Beamte, der den Dienstgrad eines Direktors oder einen höheren Dienstgrad besitzt und an der Konzertierung teilnimmt, sich durch die Beamten beistehen lassen kann, die für die Bearbeitung der individuellen Akte sorgen oder über eine Sachkenntnis im Bereich des betreffenden Hinterziehungsphänomens verfügen.

Diese Konzertierung zwischen den Gerichts-, Polizei- und Steuerbehörden wird möglich durch die Einhaltung der allgemeinen Rechtsgrundsätze sowie auf der Grundlage des Subsidiaritätsgrundsatzes und des Grundsatzes ‘ *non bis in idem* ’.

Der Subsidiaritätsgrundsatz setzt voraus, dass die Ermittlung, einschließlich der Feststellung der Steuerhinterziehung und der Steuerschuld sowie der Beitreibung, im Zuständigkeitsbereich der Steuerverwaltungen bleibt, dies mit allen ihnen zur Verfügung stehenden rechtlichen Mitteln. Sollten diese rechtlichen Mittel nicht ausreichen, um die Steuerhinterziehung anzugehen und zu sanktionieren, müssten die Untersuchungsmittel der rechtsprechenden Gewalt innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Grenzen angewandt werden können.

Im Übrigen stellen alle Verstöße gegen die Steuergesetze, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen werden, strafrechtliche Verstöße dar. Die Ermittlung und die Verfolgungen wegen dieser Verstöße gehören also zum Zuständigkeitsbereich der Polizei beziehungsweise der Staatsanwaltschaft. So kann es vorkommen, dass ein und derselbe steuerrechtliche Verstoß in Anwendung des Steuerverfahrens sanktioniert wird und gleichzeitig Gegenstand einer Verfolgung in Anwendung des Strafverfahrens ist. Es handelt sich um einen Überschneidungsfall, bei dem sich zusätzlich zu dem Umstand, dass er hinsichtlich der Anwendung verschiedener öffentlicher, auf dieselbe Hinterziehungsakte begrenzter Mittel ineffizient ist, herausstellen kann, dass er im Widerspruch zum Grundsatz ‘ *non bis in idem* ’ steht, insbesondere, wenn die Steuerverwaltungen eine administrative Geldbuße auferlegen und gleichzeitig die Justiz strafrechtliche Sanktionen verhängt. Die zwingende Beschaffenheit dieses Grundsatzes ist am 10. Februar 2009 im Urteil *Zolotoukhine* der Großen Kammer des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte präzisiert worden. In dieser Rechtssache wurden die strafrechtlichen Verfolgungen, die sich hauptsächlich auf denselben Verstoß bezogen, für den der Betroffene bereits eine verwaltungsrechtliche Sanktion auferlegt bekommen hatte, als Verstoß gegen Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) angesehen.

Die Steuerverwaltungen verfügen über das Fachwissen, die Mittel und die Beamten, um im Lichte des festgestellten Sachverhalts schnell und wirksam die hinterzogene Steuer festzustellen und in die Heberolle einzutragen. Außerdem gehen die Untersuchungsmittel der rechtsprechenden Gewalt weiter als diejenigen, die den Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen, so dass innerhalb der vorgesehenen Konzertierung eine Verteilung der Steuerhinterziehungsakten vorgenommen werden kann:

- einerseits die relativ einfachen Steuerhinterziehungsakten, in deren Rahmen die gesetzlichen Mittel der Steuerverwaltung sich als ausreichend zur Bekämpfung der Hinterziehung erweisen;

- und andererseits die Steuerhinterziehungsakten, die die Untersuchungsmittel der rechtsprechenden Gewalt erfordern.

Gemäß den Bestimmungen der Verfassung und des Gerichtsgesetzbuches legt der Minister der Justiz die Richtlinien für die Kriminalpolitik fest, einschließlich im Bereich der Ermittlungs- und Verfolgungspolitik, nachdem er die Stellungnahme des Kollegiums der Generalprokuratoren eingeholt hat. Im Rahmen der Kriminalpolitik des Ministers der Justiz und des Kollegiums der Generalprokuratoren wird eine Steuerhinterziehungsakte oder eine Akte, in der der Steuerpflichtige vollauf zur Feststellung und Zahlung der hinterzogenen Steuer beiträgt,

durch die Steuerverwaltung bearbeitet und durch die vorgesehenen Verwaltungsanktionen geahndet.

Eine Akte der schwerwiegenderen Steuerhinterziehung oder eine Akte des echten organisierten Betrugs hingegen wird Gegenstand einer strafrechtlichen Verfolgung in Verbindung mit strafrechtlichen Sanktionen sein. Wird direkt der strafrechtliche Weg gewählt, so beschränken sich die Steuerverwaltungen auf die Feststellung der hinterzogenen Steuern, ohne eine Verwaltungsanktion aufzuerlegen» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/001, SS. 4-7).

B.2.4. Während der Erörterung des Gesetzesvorschlags im Senat wurde ferner hervorgehoben:

«Das Ziel besteht also darin, dass die durch Artikel 2 des Gesetzentwurfs zur Ergänzung von Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches eingeführte Konzertierung so früh wie möglich im Verfahren stattfindet, damit der Regionaldirektor und die Magistrate der Staatsanwaltschaft, die die Verfolgung ausüben, vereinbaren können, ob administrative Geldbußen auferlegt werden oder nicht. [...]

[...]

[...] Die Konzertierung wird es gerade ermöglichen, die Auferlegung einer administrativen Geldbuße zu vermeiden, die Gefahr läuft, die spätere strafrechtliche Verfolgung in Frage zu stellen. Wenn die Konzertierung gut funktioniert, wird sie dazu führen, dass die Gerichtsinstanzen über die erforderliche Kapazität und Zeit verfügen, um die Akten schwerwiegender Steuerhinterziehung, über die anschließend der Strafrichter zu urteilen hat, gründlicher zu untersuchen.

[...]

[...] Der Zweck von Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches besteht also darin, dass die Konzertierung stattfindet, bevor eine strafrechtliche Verfolgung eingeleitet wird. Man muss sich selbstverständlich auf die verfassungsmäßige Unabhängigkeit und die Autonomie des Prokurators des Königs stützen. Sobald die Staatsanwaltschaft einen Untersuchungsrichter anfordert, wird es schwer, noch eine Konzertierung zu organisieren. Dann finden die Artikel 460 bis 463 des EStGB 1992 Anwendung. [...] [Der] ‘*Una-via*’-Gesetzentwurf bezweckt, durch die im Entwurf von Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches vorgesehene Konzertierung der Akte eine Richtung zu geben, entweder auf Ebene der Steuerverwaltung oder auf gerichtlicher Ebene. Sobald ein Untersuchungsrichter angefordert wurde, ist es rechtlich nicht mehr möglich, den Weg auf Ebene der Steuerverwaltung einzuschlagen. Dies ist im System unseres heutigen Strafrechts unmöglich.

[...]

[Wenn] es bei der Staatsanwaltschaft infolge eines anonymen Briefs oder gleich welchen anderen Umstandes den Ansatz einer Steuerakte gibt, in der die Staatsanwaltschaft der Auffassung ist, dass sie Anlass zur Weiterführung einer Ermittlung gibt, und die Staatsanwaltschaft auf die Befugnisse der Polizeidienste zurückgreift, um diese Untersuchung weiterzuführen — obwohl von Beginn an deutlich ist, dass es sich um Verstöße handelt, die eher

Anlass zu einer administrativen Geldbuße geben müssten —, muss die Akte bei der betreffenden Konzertierung behandelt werden können. In diesem Fall handelt es sich nämlich um eine Akte, die Anlass zur Einleitung einer Ermittlung gegeben hat, bei der sich aber am Ende der Konzertierung herausstellt, dass der administrative Weg eingeschlagen werden kann.

[...]

[...] Die einmal getroffene Wahl ist endgültig. Das neue System bezweckt nicht, zu mehreren Zeitpunkten Konzertierungen zu organisieren, um dieselbe Akte zu erörtern. Die Konzertierung dient dazu, den Weg zu bestimmen, der für eine bestimmte Akte eingeschlagen wird: entweder der Weg auf Ebene der Steuerverwaltung oder der gerichtliche Weg » (*Parl. Dok.*, Senat, 2011-2012, Nr. 5-1592/3, SS. 41-46).

B.3.1. Die klagende Partei leitet einen ersten Klagegrund aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung ab. Diese Partei bemängelt, dass der Gesetzgeber einen diskriminierenden Behandlungsunterschied eingeführt habe, indem er kein ausreichend präzises Unterscheidungskriterium festgelegt habe, anhand dessen die Fälle zu bestimmen seien, in denen die der Steuerhinterziehung verdächtigten Steuerpflichtigen entweder strafrechtlich verfolgt oder administrativ sanktioniert würden.

B.3.2. Aus den in B.2.2 angeführten Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung geht hervor, dass der Gesetzgeber bewusst kein zwingendes Unterscheidungskriterium festgelegt hat, anhand dessen auf allgemeine und abstrakte Weise die Arten von steuerrechtlichen Verstößen zu bestimmen wären, die entweder durch die Staatsanwaltschaft verfolgt oder durch die Steuerverwaltung sanktioniert werden.

Dennoch können nur die steuerrechtlichen Verstöße, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen wurden, sowohl Gegenstand einer strafrechtlichen Verfolgung als auch einer Verwaltungsanktion sein, so dass nur die der Steuerhinterziehung verdächtigten Steuerpflichtigen vor einer Ungewissheit hinsichtlich des repressiven Weges (strafrechtlich oder administrativ) stehen können, der in Bezug auf sie eingeschlagen wird. Ein steuerrechtlicher Verstoß, der ohne betrügerische Absicht oder ohne Absicht zu schaden begangen wurde, wird hingegen nicht strafrechtlich geahndet, und eine Person, die dessen verdächtig wird, kann also nur administrativ sanktioniert werden.

B.3.3. Es kann dem Gesetzgeber nicht vorgeworfen werden, keine allgemeine und abstrakte Verteilung der Arten von Steuerhinterziehung, für die entweder die Steuerverwaltung oder die Staatsanwaltschaft zuständig ist, eingeführt zu haben.

B.3.4. Die angefochtene Bestimmung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, denn es besteht für alle Steuerpflichtigen, die der Steuerhinterziehung verdächtigt werden, die gleiche Wahlmöglichkeit hinsichtlich des einzuschlagenden repressiven Weges.

B.4. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

B.5. Die klagende Partei bemängelt in einem zweiten Klagegrund ferner den Behandlungsunterschied, der durch die angefochtene Bestimmung eingeführt werde, insofern er der Steuerverwaltung eine bedeutende Rolle in der Bestimmung der Steuerhinterziehungsakten, die strafrechtlich verfolgt würden, erteile. Kein anderer Kläger spiele eine solche Rolle im Ablauf der einleitenden Phase der Strafverfolgungen, und keine andere Person, die verdächtigt werde, einen anderen Verstoß als einen steuerrechtlichen begangen zu haben, werde mit einer solchen Konzertierung zwischen der Staatsanwaltschaft und dem Kläger, der eine etwaige zukünftige Zivilpartei sei, konfrontiert.

B.6.1. Die Einführung eines Verfahrens, durch das die Staatsanwaltschaft und die Steuerverwaltung eine Konzertierung über den am besten geeigneten repressiven Weg (strafrechtlich oder administrativ), der in einer bestimmten Steuerhinterziehungsakte einzuschlagen ist, vornehmen, ist Bestandteil der Ermessensbefugnis, die durch Artikel 151 § 1 der Verfassung dem Gesetzgeber zuerkannt wird, zumal diese Konzertierung, ungeachtet ihres Ausgangs, den Prokurator des Königs nicht daran hindern kann, die Taten, über die sie geführt wurde, strafrechtlich zu verfolgen.

Umgekehrt ist der Prokurator des Königs ebenso wenig verpflichtet, eine Ermittlung in Bezug auf einen Sachverhalt einzuleiten, der ihm durch die Steuerverwaltung im Laufe der durch die angefochtene Bestimmung organisierten Konzertierung zur Kenntnis gebracht wurde. Er hat außerdem die Möglichkeit, anschließend die notwendigen Untersuchungen durchzuführen, um gegebenenfalls die Informationen zu bestätigen, die ihm durch die Steuerverwaltung übermittelt wurden, und er hängt also nicht von diesen Informationen ab.

B.6.2. Folglich entzieht die angefochtene Bestimmung der Staatsanwaltschaft nicht das Recht, eine Verfolgung auszuüben oder nicht.

B.6.3. Außerdem schaden steuerrechtliche Verstöße der gesamten Gesellschaft, indem sie der öffentlichen Hand die Mittel entziehen, die zu ihrem guten Funktionieren notwendig sind.

B.7. Aufgrund der wesentlichen Unterschiede zwischen einem gemeinrechtlichen Kläger und der Steuerverwaltung entbehrt der angefochtene Behandlungsunterschied nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.8. Der zweite Klagegrund ist unbegründet.

In Bezug auf die Artikel 3, 4, 14 und 15 des angefochtenen Gesetzes

B.9.1. Die Artikel 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes bestimmen:

« Art. 3. Artikel 444 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, abgeändert durch den Königlichen Erlass vom 20. Juli 2000, wird durch einen Absatz 5 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Unbeschadet der Gültigkeit der administrativen oder gerichtlichen Handlungen, die im Hinblick auf die Festlegung oder Eintreibung der Steuerschuld vorgenommen werden, werden die Fälligkeit des Steuerzuschlags und die Verjährung der Eintreibungsklage ausgesetzt, wenn die Staatsanwaltschaft die Strafverfolgung gemäß Artikel 460 ausübt. Durch Befassung des Korrekionalgerichts wird der Steuerzuschlag definitiv nicht einforderbar. Hingegen wird mit dem Einstellungsbeschluss der Aussetzung der Fälligkeit und Verjährung ein Ende gesetzt. ’

Art. 4. Artikel 445 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 28. Dezember 2011, wird durch einen neuen Absatz mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Unbeschadet der Gültigkeit der administrativen oder gerichtlichen Handlungen, die im Hinblick auf die Festlegung oder Eintreibung der Steuerschuld vorgenommen werden, werden die Fälligkeit der steuerrechtlichen Geldbußen und die Verjährung der Eintreibungsklage ausgesetzt, wenn die Staatsanwaltschaft die Strafverfolgung gemäß Artikel 460 ausübt. Durch Befassung des Korrekionalgerichts werden die steuerrechtlichen Geldbußen definitiv nicht einforderbar. Hingegen wird mit dem Einstellungsbeschluss der Aussetzung der Fälligkeit und Verjährung ein Ende gesetzt. ’ »;

« Art. 14. Artikel 72 des Mehrwertsteuergesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 22. Juli 1993, wird durch einen Absatz 2 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Unbeschadet der Gültigkeit der administrativen oder gerichtlichen Handlungen, die im Hinblick auf die Festlegung oder Eintreibung der Steuerschuld vorgenommen werden, werden die Fälligkeit der steuerrechtlichen Geldbußen und die Verjährung der Eintreibungsklage ausgesetzt, wenn die Staatsanwaltschaft die in Artikel 74 erwähnte Strafverfolgung ausübt. Durch Befassung des Korrekionalgerichts werden die steuerrechtlichen Geldbußen definitiv nicht einforderbar. Hingegen wird mit dem Einstellungsbeschluss der Aussetzung der Fälligkeit und Verjährung ein Ende gesetzt. ’ ».

B.9.2. Diese Bestimmungen ergeben sich aus Abänderungsanträgen zu dem ursprünglichen Gesetzesvorschlag, die wie folgt gerechtfertigt wurden:

« Durch die vorgeschlagene Abänderung kann der Zeitpunkt präzisiert werden, ab dem der Steuerzuschlag nicht fällig wird. Dieser Zeitpunkt ist derjenige der Befassung des Strafrichters. Auch wird die Maßnahme der Staatsanwaltschaft, die Sache zu den Akten zu legen, keinen Einfluss auf die Fälligkeit des Steuerzuschlags haben.

In der vorgeschlagenen Abänderung ist im Übrigen ausdrücklich die Aufhebung der Aussetzung der Fälligkeit des Steuerzuschlags vorgesehen. So kann die Verwaltung die Zahlung eines Steuerzuschlags verlangen (und eventuell Maßnahmen der Zwangsvollstreckung ausüben) in Bezug auf eine Person, die Gegenstand der durch die Staatsanwaltschaft ausgeübten Strafverfolgung ist, aber in den Vorteil eines Einstellungsbeschlusses gelangt.

In dem Abänderungsantrag ist außerdem die Aussetzung der Verjährung einer Eintreibungsklage in Bezug auf einen Steuerzuschlag, dessen Fälligkeit durch die Anhängigmachung der Strafverfolgung ausgesetzt wurde, vorgesehen und wird präzisiert, dass der Einstellungsbeschluss die Aussetzung der Verjährungsfrist beendet. Durch diese Maßnahme wird vermieden, dass der Steuerzuschlag wegen der Dauer der gerichtlichen Untersuchung verjährt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/004, S. 2. Siehe auch ebenda, SS. 3 und 5).

B.9.3. Während der Erörterung im Ausschuss präzisierte ein Vertreter des Ministers der Finanzen ferner:

« Die konkreten Verfahrensregeln werden unter Einhaltung der Autonomie der Staatsanwaltschaft durch Rundschreiben der Minister der Finanzen und der Justiz geregelt. So ist darauf achten, dass der Fiskus über den Namen der natürlichen oder juristischen Person, die nach dem Strafrecht strafbaren Handlungen, die Gegenstand der Strafverfolgung sind, oder die Befassung des Korrekionalgerichts informiert wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/005, S. 8).

B.10. Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes bestimmt:

« Art. 15. In Artikel 74 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch das Gesetz vom 4. August 1986 und abgeändert durch die Gesetze vom 28. Dezember 1992 und 15. März 1999, werden die Paragraphen 2 und 3 wie folgt ersetzt:

‘ § 2. Die Staatsanwaltschaft kann keine Strafverfolgung einleiten, wenn sie infolge einer Klage oder Anzeige eines Beamten, der nicht im Besitz der in Artikel 29 Absatz 2 des Strafprozessgesetzbuches erwähnten Genehmigung ist, Kenntnis dieser Handlungen erhalten hat.

Die Staatsanwaltschaft kann jedoch die nach dem Strafrecht strafbaren Handlungen, über die sie während der in Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches erwähnten Konzertierung Kenntnis genommen hat, verfolgen.

§ 3. Unbeschadet der in Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches erwähnten Konzertierung kann der Prokurator des Königs, wenn er aufgrund von Handlungen, die aufgrund des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse nach dem Strafrecht strafbar sind, eine Strafverfolgung einleitet, die Stellungnahme des zuständigen Regionaldirektors

einholen. Der Prokurator des Königs fügt seinem Begutachtungsantrag die Sachenelemente, über die er verfügt, bei. Der Regionaldirektor beantwortet diesen Antrag binnen vier Monaten ab dem Datum seines Empfangs.

Der Begutachtungsantrag setzt keinesfalls die Strafverfolgung aus. ' ».

B.11.1. Die klagende Partei leitet einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch die angefochtenen Bestimmungen, insofern sie einerseits nicht auf sachdienliche Weise dem Ziel dienen, die gleichzeitige Ausübung der steuerrechtlichen und strafrechtlichen Untersuchungen zu vermeiden, und andererseits einen Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen einführen, da nur gewisse unter ihnen mit einer doppelten Untersuchung, nämlich strafrechtlich und steuerrechtlich, konfrontiert würden.

B.11.2. Der Gerichtshof bemerkt zunächst, dass das von der klagenden Partei zur Untermauerung ihres Klagegrunds angeführte Ziel, im Gegensatz zu ihren Darlegungen, nicht mit den Artikeln 3, 4, 14 und 15 des angefochtenen Gesetzes, sondern mit dessen Artikel 2 verfolgt wird.

Wie der Ministerrat bemerkt, betreffen die Artikel 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes nämlich die Situation, in der eine Strafverfolgung nach der Auferlegung einer Verwaltungssanktion erfolgt, das heißt genau der Fall, in dem gegebenenfalls gleichzeitig steuerrechtliche und strafrechtliche Untersuchungen stattgefunden haben, ungeachtet dessen, ob die in Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes vorgesehene Konzertierung stattgefunden hat, oder, wenn sie stattgefunden hat, es nicht ermöglicht hat, den repressiven Weg zu bestimmen, der einzuschlagen war.

Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes weist ebenfalls keinen Zusammenhang mit dem von der klagenden Partei erwähnten Ziel auf, denn dieser Artikel soll es lediglich der Staatsanwaltschaft ermöglichen, die faktischen Elemente zu nutzen, die ihr während der Konzertierung mit der Steuerverwaltung zur Kenntnis gebracht wurden, und während der durch sie eingeleiteten Strafverfolgungen die Stellungnahme des zuständigen Regionaldirektors einzuholen.

B.11.3. Überdies, auch wenn es zutrifft, dass der Gesetzgeber durch die Annahme des in Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes vorgesehenen Verfahrens der Konzertierung bemüht war, eine gleichzeitige Ausübung von administrativen und strafrechtlichen Untersuchungen zu vermeiden, musste ein solches Ziel, wie in B.2.3 dargelegt wurde, mit anderen Zwängen in Einklang gebracht werden, die ebenfalls durch den Gesetzgeber berücksichtigt werden, wie der Subsidiaritätsgrundsatz - aufgrund dessen es in der Regel der Steuerverwaltung obliegt, selbst Untersuchungen in Bezug auf Sachverhalte einzuleiten, die als Steuerhinterziehung eingestuft

werden können - und der Wille, der Staatsanwaltschaft die Möglichkeit zu garantieren, über die Opportunität einer strafrechtlichen Verfolgung in einer bestimmten Steuerhinterziehungsakte zu urteilen.

B.11.4. Schließlich wird durch die angefochtenen Bestimmungen kein Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, die der Steuerhinterziehung verdächtigt werden, eingeführt, die sich allesamt der Gefahr aussetzen, gegebenenfalls Gegenstand von Untersuchungsmaßnahmen sowohl durch die Steuerverwaltung als auch durch die Staatsanwaltschaft zu sein.

B.12. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

B.13.1. In dem zweiten und dem dritten Klagegrund, die gegen die Artikel 3, 4, 14 und 15 des angefochtenen Gesetzes gerichtet sind, wird bemängelt, dass diese Bestimmungen gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung verstießen, insofern sie einerseits Diskriminierungen bei der Anwendung des Grundsatzes *non bis in idem* einführten und andererseits gegen den besagten Grundsatz verstießen.

B.13.2. Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes regelt nicht die gleichzeitige Durchführung der Verfolgungen oder der strafrechtlichen und administrativen Sanktionen. Dieser Artikel weist somit keinen Zusammenhang mit der in diesen Klagegründen angeführten Kritik auf.

Insofern sie sich auf Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes beziehen, sind der zweite und der dritte Klagegrund der klagenden Partei somit unzulässig.

B.14. Ein Behandlungsunterschied, der gewissen Personen den Vorteil des Grundsatzes *non bis in idem* entzieht, kann aufgrund der Beschaffenheit des betreffenden Grundsatzes nicht gerechtfertigt werden. Nichts kann es nämlich rechtfertigen, dass einer Kategorie von Personen die Anwendung des Grundsatzes *non bis in idem* verweigert wird, obwohl die Bedingungen dieser Anwendung erfüllt sind.

B.15.1. Aufgrund des allgemeinen Rechtsgrundsatzes *non bis in idem*, der ebenfalls durch Artikel 14 Absatz 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte gewährleistet wird, darf niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits « nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des jeweiligen Landes » rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, erneut verfolgt oder bestraft werden. Dieser Grundsatz ist ebenfalls in Artikel 4 des in Bezug auf Belgien am 1. Juli 2012 in Kraft getretenen siebten Zusatzprotokolls

zur Europäischen Menschenrechtskonvention und, was dessen Anwendungsbereich betrifft, in Artikel 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verankert.

Gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte verbietet es der Grundsatz *non bis in idem*, « eine Person für einen zweiten ‘ Verstoß ’ zu verfolgen oder zu verfolgen oder zu verurteilen, insofern dieser auf identischen Tatbeständen oder auf Tatbeständen, die im Wesentlichen die gleichen sind, beruht » (EuGHMR, Große Kammer, 10. Februar 2009, *Zolotoukhine* gegen Russland, § 82).

B.15.2. Wie der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte anmerkt, enthält Artikel 4 des siebten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention eine Garantie, die « gilt, wenn neue Verfolgungen eingeleitet werden und die vorherige Entscheidung des Freispruchs oder der Verurteilung bereits rechtskräftig war » (EuGHMR, Große Kammer, 10. Februar 2009, vorerwähnt, § 83; 20. November 2012, *Pacifico* gegen Italien, § 73).

B.16.1. Die in Artikel 445 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) und Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehene steuerrechtliche Geldbuße und der in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerzuschlag sind vorwiegend repressiver Art und stellen daher Sanktionen strafrechtlicher Art im Sinne von Artikel 4 des siebten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und von Artikel 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dar.

B.16.2. Außerdem werden mit der in Artikel 445 des EStGB 1992 und Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehenen steuerrechtlichen Geldbuße und der in Artikel 449 des EStGB 1992 und Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehenen strafrechtlichen Sanktion Tatbestände geahndet, die im Wesentlichen identisch sind, selbst wenn die Artikel 449 des EStGB 1992 und 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches es zur Anwendung der darin vorgesehenen strafrechtlichen Sanktion erfordern, dass eine betrügerische Absicht oder die Absicht zu schaden festgestellt wird (siehe in diesem Zusammenhang EuGHMR, 16. Juni 2009, *Ruotsalainen* gegen Finnland, § 56). Das Gleiche gilt für den in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerzuschlag und die in Artikel 449 des EStGB 1992 vorgesehene strafrechtliche Sanktion, die beide eine unterlassene Erklärung oder eine unvollständige oder falsche Erklärung durch den Steuerpflichtigen sanktionieren.

B.17.1. Folglich verhindern die administrative Geldbuße oder die Steuerzuschlag, die dem Steuerpflichtigen endgültig auferlegt werden, die Durchführung erneuter Strafverfolgungen gegen ihn wegen Taten, die wie die Unterstrafestellungen im Sinne der Artikel 449 des

EStGB 1992 und 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches im Wesentlichen mit denjenigen identisch sind, für die er bereits verurteilt wurde.

Eine Verwaltungssanktion wird endgültig nach Ablauf der Frist, die für die für das Einreichen der einfachen Beschwerden gegen diese Entscheidung vorgesehen ist, oder nach der Ausübung dieser Beschwerden (EuGHMR, Große Kammer, 10. Februar 2009, *Zolotoukhine* gegen Russland, §§ 107-108).

So hat der Kassationshof geurteilt:

« Das Erfordernis, dass das erste Urteil oder die erste Sanktion zum Zeitpunkt des zweiten Urteils oder der zweiten Sanktion endgültig ist nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des Landes, setzt hinsichtlich der durch die Steuerbehörden in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen verhängten Sanktionen voraus, dass diese Sanktionen nicht mehr durch einen Widerspruch bei den Steuerbehörden und ebenfalls nicht durch ein ordentliches Rechtsmittel vor einem Richter angefochten werden können » (Kass., 3. Januar 2012, P.11.0894.N, Punkt 14).

B.17.2. Ab diesem Zeitpunkt kann der Steuerpflichtige also nicht mehr strafrechtlich verfolgt werden wegen Taten, die im Wesentlichen identisch sind mit denjenigen, für die er auf administrativer Ebene verurteilt wurde, wobei die Strafverfolgungen ab der Phase der Ermittlung beginnen können.

Die durch eine endgültige Entscheidung erfolgte Auferlegung einer Geldbuße oder eines Steuerzuschlags, die beziehungsweise der - wie im vorliegenden Fall - strafrechtlicher Art ist, muss nämlich notwendigerweise aufgrund des Grundsatzes *non bis in idem* zum Erlöschen der anschließenden Verfolgungen derselben Person wegen im Wesentlichen identischer Taten führen.

Aus diesem Grundsatz ergibt sich, dass eine Ermittlung nicht eingeleitet werden kann. Wenn eine solche Ermittlung bereits laufen würde, würde es der Staatsanwaltschaft obliegen, die Sache zu den Akten zu legen. Die Staatsanwaltschaft kann keinen Untersuchungsrichter mehr befassen. Wenn bereits eine gerichtliche Untersuchung laufen würde, würde es dem Untersuchungsgericht obliegen, sie durch einen Einstellungsbeschluss zu beenden. Die erkennenden Gerichte können nicht mehr befasst werden, und wenn dies bereits geschehen wäre, könnten sie nur die Unzulässigkeit oder das Erlöschen der Strafverfolgung feststellen.

Wenn hingegen neue Fakten auftauchen, nachdem die Verwaltungssanktion endgültig geworden ist, die darauf hinweisen, dass das Ausmaß der Hinterziehung größer ist als dasjenige, das ursprünglich entdeckt wurde, spricht der Grundsatz *non bis in idem* nicht dagegen, dass eine

Strafverfolgung gegen den betroffenen Steuerpflichtigen eingeleitet wird, sofern es sich nicht um Taten handelt, die im Wesentlichen identisch sind mit denjenigen, für die er bereits Gegenstand der Verwaltungssanktion war.

B.18.1. In den Artikeln 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes ist vorgesehen, dass die Fälligkeit der steuerrechtlichen Geldbuße oder des Steuerzuschlags, die einem Steuerpflichtigen auferlegt wird, ausgesetzt wird ab dem Zeitpunkt, zu dem die Staatsanwaltschaft gegen denselben Steuerpflichtigen die Strafverfolgung gemäß Artikel 460 des EStGB 1992 oder Artikel 74 des Mehrwertsteuergesetzbuches ausübt.

Wenn die durch die Staatsanwaltschaft befassten Untersuchungsgerichte einen Einstellungsbeschluss erlassen, wird die Aussetzung der Fälligkeit der Geldbußen und Steuerzuschläge, die dem Steuerpflichtigen auferlegt wurden, beendet. Wenn der Steuerpflichtige hingegen durch die Staatsanwaltschaft oder durch den Verweisungsbeschluss der Ratskammer an das Korrekionalgericht verwiesen wird, werden die steuerrechtlichen Geldbußen und die Steuerzuschläge endgültig nicht fällig.

B.18.2. Folglich hat die selbst endgültige Auferlegung einer steuerrechtlichen Geldbuße oder eines Steuerzuschlags gegen einen Steuerpflichtigen nicht zur Folge zu verhindern, dass dieser Gegenstand einer anschließenden Strafverfolgung wäre, oder dass er an ein erkennendes Gericht verwiesen würde, selbst wenn die ihm zur Last gelegten Taten im Wesentlichen identisch ist mit denjenigen, für die er administrativ verurteilt wurde.

B.18.3. Der Gesetzgeber hat also den Grundsatz *non bis in idem* missachtet, indem er es der Staatsanwaltschaft ermöglicht hat, eine Strafverfolgung einzuleiten (indem eine Ermittlung eingeleitet oder nicht abgeschlossen wird oder indem die Strafverfolgung in Gang gesetzt wird) gegen eine Person, die bereits wegen im Wesentlichen identischer Taten Gegenstand einer Verwaltungssanktion mit strafrechtlicher Beschaffenheit war, die endgültig geworden ist, und indem er es erlaubt hat, dass diese Person wegen im Wesentlichen identischer Taten an ein Strafgericht verwiesen wird, oder, falls dieses Gericht bereits befasst war, indem er es diesem ermöglicht, die Prüfung der Sache fortzusetzen.

B.18.4. Folglich verstoßen die Artikel 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

B.19. Da der dritte Klagegrund nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung führen kann, braucht er nicht geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt die Artikel 3, 4 und 14 des Gesetzes vom 20. September 2012 « zur Einführung des ‘*Una-via*’-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen » für nichtig;
- weist die Klage im Übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 3. April 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

J. Spreutels