

Geschäftsverzeichnisnr. 5946
Entscheid Nr. 107/2015 vom 16. Juli 2015

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 27 des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen, 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 P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 25. Juni 2014 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 27. Juni 2014 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die VoG « Ligue des Contribuables », unterstützt und vertreten durch RA T. Afschrift, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 27 des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2013, zweite Ausgabe).

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RA E. Jacobowitz, 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 20. Mai 2015 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden F. Daoût und T. Merckx-Van Goey 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 10. Juni 2015 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 10. Juni 2015 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 VoG « Ligue des Contribuables » beantragt die Nichtigerklärung von Artikel 27 des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen, der lautet:

« Artikel 333/1 § 1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch das Gesetz vom 14. April 2011 und abgeändert durch das Gesetz vom 7. November 2011, wird wie folgt abgeändert:

1. Absatz 3, für nichtig erklärt durch Entscheid 66/2013 des Verfassungsgerichtshofes, wird wie folgt ersetzt:

‘ Absatz 1 ist nicht auf Auskunftersuchen eines ausländischen Staates wie in Artikel 322 § 4 erwähnt anwendbar, falls der ausländische Staat ausdrücklich darum bittet, den Steuerpflichtigen nicht von seinem Ersuchen in Kenntnis zu setzen, wenn die Rechte der Staatskasse gefährdet sind. In diesem Fall erfolgt die Notifizierung nachträglich per Einschreibebrief, und zwar spätestens neunzig Tage nach Versendung des in Absatz 1 erwähnten Auskunftersuchens, aber nicht vor dem sechzigsten Tag nach Versendung der Auskünfte an den ausländischen Staat. ’

2. Paragraph 1 wird durch einen Absatz 4 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Absatz 1 ist auch nicht auf Auskunftersuchen von ausländischen Verwaltungen wie in Artikel 322 § 4 erwähnt anwendbar, wenn der ausländische Staat nachweist, dass er selbst dem Steuerpflichtigen bereits eine Notifizierung zugesandt hat. ’ ».

Absatz 1 von Artikel 333/1 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) bestimmt:

« In den in den Artikeln 322 § 2 und 327 § 3 Absatz 2 erwähnten Fällen teilt die Verwaltung dem Steuerpflichtigen das oder die Indizien der Steuerhinterziehung oder die Elemente mit, aufgrund deren sie der Ansicht ist, dass die durchgeführten Untersuchungen zu einer Anwendung von Artikel 341 führen können, und die ein Auskunftersuchen bei einem Finanzinstitut rechtfertigen. Diese Notifizierung erfolgt per Einschreibebrief zeitgleich mit der Versendung des vorerwähnten Auskunftersuchens ».

Artikel 322 des EStGB 1992, auf den in den vorerwähnten Artikeln Bezug genommen wird, bestimmt:

« § 1. Die Verwaltung darf in Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen schriftliche Bescheinigungen einholen, Dritte anhören, Untersuchungen durchführen und in der von ihr festgelegten Frist, die aus rechtmäßigen Gründen verlängert werden kann, von natürlichen oder juristischen Personen und von Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit alle Auskünfte verlangen, die sie zur Gewährleistung der richtigen Steuererhebung für notwendig erachtet.

Das Recht Dritte anzuhören und Untersuchungen durchzuführen darf jedoch nur von einem Bediensteten mit einem Dienstgrad über dem eines Kontrolleurs ausgeübt werden.

§ 2. Verfügt die Verwaltung bei einer Untersuchung über ein oder mehrere Indizien der Steuerhinterziehung oder beabsichtigt die Verwaltung, die steuerpflichtige Grundlage gemäß Artikel 341 festzulegen, gelten Bank-, Wechsel-, Kredit- oder Sparinstitute als Dritte, auf die die Bestimmungen von § 1 ohne Einschränkung anwendbar sind.

Gegebenenfalls kann ein Beamter mit mindestens dem Dienstgrad eines Direktors, der zu diesem Zweck vom Minister der Finanzen bestimmt wird, einen Beamten mit mindestens dem Dienstgrad eines Inspektors damit beauftragen, bei Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstituten

Auskünfte anzufragen, die für die Festlegung des Betrags der steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen zweckdienlich sein können.

Der vom Minister bestimmte Bedienstete darf die Ermächtigung nur erteilen:

1. nachdem der Bedienstete, der die Untersuchung durchführt, während der Untersuchung durch ein Auskunftersuchen wie in Artikel 316 erwähnt Informationen und Angaben in Bezug auf Konten angefragt hat und bei diesem Ersuchen deutlich angegeben hat, dass er die Anwendung von Artikel 322 § 2 beantragen kann, wenn der Steuerpflichtige angefragte Informationen verheimlicht oder ihre Mitteilung verweigert. Der in Absatz 2 erwähnte Auftrag kann erst nach Ablauf der in Artikel 316 erwähnten Frist beginnen,

2. nachdem er festgestellt hat, dass die durchgeführte Untersuchung Anleitung zu einer möglichen Anwendung von Artikel 341 gibt oder ein oder mehrere Indizien der Steuerhinterziehung ausgewiesen hat und dass es Vermutungen gibt, dass der Steuerpflichtige diesbezügliche Angaben bei einem in Absatz 2 erwähnten Institut verschleiert oder dass er sich weigert, sie selbst mitzuteilen.

§ 3. Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstitute sind verpflichtet, einer von der Belgischen Nationalbank verwalteten zentralen Kontaktstelle folgende Angaben mitzuteilen: Identität der Kunden und Nummern ihrer Konten und Verträge. Diese Verpflichtung gilt nur, sofern es sich um Arten von Konten und Verträgen handelt, die für die Steuererhebung relevant sind. Der König bestimmt, um welche Arten von Konten und Verträgen es sich handelt.

Hat der in § 2 Absatz 3 erwähnte vom Minister bestimmte Bedienstete festgestellt, dass die in § 2 erwähnte durchgeführte Untersuchung ein oder mehrere Indizien der Steuerhinterziehung ausgewiesen hat, kann er die verfügbaren Angaben über diesen Steuerpflichtigen bei der zentralen Kontaktstelle abfragen.

Der König legt Folgendes fest:

1. Funktionsweise der zentralen Kontaktstelle und insbesondere Frist für die Aufbewahrung der in Absatz 1 erwähnten Angaben,

2. Modalitäten und Häufigkeit der Mitteilung der in Absatz 1 erwähnten Angaben durch Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstitute,

3. Modalitäten der Einsichtnahme in die in Absatz 1 erwähnten Angaben durch den in § 2 Absatz 3 erwähnten vom Minister bestimmten Bediensteten.

Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstitute und die Belgische Nationalbank sind ausschließlich zum Zwecke der Einhaltung der Verpflichtungen des vorliegenden Paragraphen ermächtigt, die Erkennungsnummer des Nationalregisters der natürlichen Personen zu benutzen, um Kunden zu identifizieren.

Die Belgische Nationalbank verwaltet die vorerwähnte zentrale Kontaktstelle ausschließlich im allgemeinen Interesse. Die Bank, die Mitglieder ihrer Organe und die Mitglieder ihres Personals tragen außer bei arglistiger Täuschung oder vorsätzlichem oder schwerwiegendem Fehler keinerlei zivilrechtliche Haftung für Verschulden oder Nachlässigkeiten, die in der Ausübung dieses gesetzlichen Auftrags der Bank begangen werden.

§ 4. Die Paragraphen 2 und 3 sind ebenfalls anwendbar, wenn ein ausländischer Staat um Auskünfte ersucht:

1. entweder in dem in Artikel 338 § 5 erwähnten Fall

2. oder gemäß Bestimmungen über den Auskunftsaustausch in einem anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder einem anderen internationalen Abkommen, durch das die Gegenseitigkeit gewährleistet wird.

Das Ersuchen des ausländischen Staates wird mit einem in § 2 erwähnten Indiz gleichgesetzt. In diesem Fall erteilt der vom Minister bestimmte Bedienstete die Ermächtigung in Abweichung von § 2 auf der Grundlage des Ersuchens des ausländischen Staates.

[...] ».

B.2. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen Artikel 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention. Nach Darlegung der klagenden Partei würden die Zulässigkeitsbedingungen einer Einmischung der Behörden in das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens, die durch die im Klagegrund angeführten Bestimmungen vorgeschrieben seien, nicht durch die angefochtene Bestimmung eingehalten wegen ihrer mangelnden Vorhersehbarkeit und wegen ihrer Unverhältnismäßigkeit.

B.3. Die Erfassung und Verarbeitung von Daten über Konten und Finanztransaktionen stellen eine Einmischung in das Privatleben der betroffenen Personen sowie der Personen, die mit ihnen Finanztransaktionen durchgeführt haben, dar.

Selbst wenn die Erfassung und die Verarbeitung solcher Daten es nicht immer ermöglichen, direkten Zugang zu Kommunikationen zu erhalten, die das Privatleben in seiner intimsten Form betreffen, können diese Ermittlungsmaßnahmen jedoch mehr oder weniger präzise und übereinstimmende Informationen über « das Verhalten, die Meinungen oder die Gefühle » der davon betroffenen Person aufdecken (siehe *mutatis mutandis*, EuGHMR, 2. September 2010, *Uzun* gegen Deutschland, § 52).

Der Gerichtshof muss folglich darauf achten, dass der Gesetzgeber, wenn er für die Steuerverwaltung Möglichkeiten schafft, von Daten zu Konten und Finanztransaktionen Kenntnis zu nehmen, die Bedingungen beachtet, unter denen eine solche Einmischung in das Recht auf Schutz des Privatlebens und gegebenenfalls des Familienlebens zulässig ist im Lichte von Artikel 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.4.1. Artikel 22 der Verfassung bezweckt, die Personen gegen Einmischungen in ihr Privat- und Familienleben zu schützen.

Der Gerichtshof muss also prüfen, ob die Verpflichtung der Finanzinstitute, in dem Fall, dass ein ausländischer Staat um Auskünfte ersucht, der Steuerverwaltung den Briefwechsel zu enthüllen, den sie mit ihren Kunden geführt haben, mit dem Recht auf Achtung des Privatlebens vereinbar ist.

B.4.2. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 22 der Verfassung geht hervor, dass der Verfassungsgeber eine möglichst weitgehende Übereinstimmung « mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention [angestrebt hat], um jegliche Streitigkeiten über den Inhalt dieses Verfassungsartikels sowie den Inhalt von Artikel 8 der Konvention zu vermeiden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 997/5, S. 2).

B.4.3. Die Rechte, die durch Artikel 22 der Verfassung und durch Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet werden, sind nicht absolut. Obwohl Artikel 22 der Verfassung jedem das Recht auf Achtung seines Privatlebens und seines Familienlebens zuerkennt, wird nämlich in dieser Bestimmung unmittelbar hinzugefügt: « außer in den Fällen und unter den Bedingungen, die durch Gesetz festgelegt sind ».

Diese Verfassungsbestimmung gewährleistet also, dass keine Einmischung der Behörden in das Recht auf Achtung des Privatlebens und des Familienlebens erfolgen darf, wenn sie nicht in ausreichend präzisen Regeln, die durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung angenommen wurden, vorgesehen ist, wobei jede Einmischung in dieses Recht einer zwingenden gesellschaftlichen Notwendigkeit entsprechen und im Verhältnis zur rechtmäßigen Zielsetzung stehen muss.

B.5. Die angefochtene Bestimmung dient einem Ziel des Allgemeininteresses im Sinne von Artikel 8 Absatz 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern die effiziente Eintreibung der Steuer die Gewährleistung der Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz und die Wahrung der Interessen der Staatskasse bezweckt, was notwendig ist, um das wirtschaftliche Wohl zu sichern.

B.6. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob diese Einmischung dem Legalitätsprinzip entspricht und ob sie vernünftig gerechtfertigt ist.

B.7. Indem er dem zuständigen Gesetzgeber die Befugnis vorbehält, festzulegen, in welchen Fällen und unter welchen Bedingungen das Recht auf Achtung des Privatlebens beeinträchtigt werden kann, garantiert Artikel 22 der Verfassung jedem Bürger, dass eine Einmischung in dieses Recht nur aufgrund von Regeln erfolgen darf, die durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung angenommen wurden.

Zusätzlich zu diesem Erfordernis der formellen Gesetzmäßigkeit schreibt Artikel 22 der Verfassung auch vor, dass die Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens deutlich und ausreichend präzise formuliert ist, damit auf vorhersehbare Weise die Fälle beurteilt werden können, in denen der Gesetzgeber eine solche Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens erlaubt.

Ebenso beinhaltet das Erfordernis der Vorhersehbarkeit, das das Gesetz erfüllen muss, damit davon ausgegangen werden kann, dass es Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention entspricht, dass es ausreichend präzise formuliert ist, damit jeder Einzelne in einem angemessenen Maße unter den gegebenen Umständen die Folgen, die sich aus einer bestimmten Handlung ergeben können, vorhersehen kann (EuGHMR, 17. Februar 2004, *Maestri* gegen Italien, § 30).

B.8.1. Die klagende Partei führt drei Beschwerdegründe in Bezug auf die Vorhersehbarkeit der angefochtenen Bestimmung an. Ein erster Beschwerdegrund betrifft die Verwendung eines Kommas statt des Koordinierungswortes « et » (und) zwischen den Wörtern « lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande » (« falls der ausländische Staat ausdrücklich darum bittet, den Steuerpflichtigen nicht von seinem Ersuchen in Kenntnis zu setzen ») und den Wörtern « lorsque les droits du Trésor sont en péril » (« wenn die Rechte der Staatskasse gefährdet sind ») in Absatz 3 von Artikel 333/1 § 1 des EStGB 1992, ersetzt durch die angefochtene Bestimmung. Mit diesem Wortlaut lasse sich anhand der besagten Bestimmung nicht feststellen, ob die beiden darin angeführten Bedingungen für Auskunftersuchen eines ausländischen Staates gleichzeitig zu erfüllen seien oder nicht.

B.8.2. Die klagende Partei führt ferner an, dass die angefochtene Bestimmung nicht deutlich genug in Bezug auf die darin vorgeschriebenen Fristen sei.

B.8.3. Schließlich bemängelt die klagende Partei, dass die angefochtene Bestimmung es dem ausländischen Staat erlaube, selbst eine Notifizierung an den betreffenden Steuerpflichtigen vorzunehmen, ohne dass diese Notifizierung die durch Artikel 333/1 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 vorgeschriebenen Bedingungen erfüllten müsse.

B.9. Die angefochtene Bestimmung wurde in der Begründung zu dem Gesetzentwurf wie folgt begründet:

« In seinem Entscheid Nr. 66/2013 vom 16. Mai 2013 hat der Verfassungsgerichtshof Artikel 9 Nr. 2 des Gesetzes vom 7. November 2011 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen für nichtig erklärt, aufgrund dessen die schriftliche Notifizierung an den Steuerpflichtigen gemäß Artikel 333/1 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 nicht für Auskunftersuchen von ausländischen Verwaltungen gilt.

Artikel 333/1 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 verpflichtet die Verwaltung dazu, dem Steuerpflichtigen das oder die Indizien der Steuerhinterziehung oder die Elemente mitzuteilen, aufgrund deren sie der Ansicht ist, dass die durchgeführten Untersuchungen zu einer Anwendung von Artikel 341 führen können, und die ein Auskunftersuchen bei einem Finanzinstitut rechtfertigen.

Der Verfassungsgerichtshof urteilt, dass ‘ der Behandlungsunterschied hinsichtlich der Notifizierung zwischen Ersuchen der Verwaltung je nachdem, ob sie von einem ausländischen Staat ausgehen oder nicht, [...] nicht vernünftig gerechtfertigt [ist]. Artikel 322 § 4 des EStGB 1992 bestimmt nämlich, dass das Ersuchen des ausländischen Staates einem Indiz der Steuerhinterziehung gleichgesetzt wird. Die Notifizierung an den Steuerpflichtigen stellt somit eine bedeutende Garantie gegen die Einmischung in sein Privatleben dar ’.

Daher wurde ein neuer Absatz in den vorerwähnten Artikel eingefügt, um zu präzisieren, dass die Notifizierung in dem Fall, dass der ausländische Staat ausdrücklich darum bittet, den Steuerpflichtigen nicht von seinem Ersuchen in Kenntnis zu setzen, weil die Rechte der Staatskasse gefährdet sind, per Einschreibebrief, und zwar spätestens neunzig Tage, aber nicht vor dem sechzigsten Tag nach Versendung der Auskünfte an den ausländischen Staat erfolgt. Diese nachträgliche Notifizierung wurde eingeführt, um dem internationalen Standard des Globalen Forums zu Transparenz und Informationsaustausch für Besteuerungszwecke zu entsprechen. Bezüglich des Austauschs von Auskünften sind die Quellen dieses Informationsaustauschs im Sinne des internationalen Standards hauptsächlich Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und das Musterabkommen bezüglich des Austauschs von Steuerauskünften (‘ TIEA-Muster ’) sowie die diesbezüglichen Kommentare. In beiden Quellen ist präzisiert, dass die nationale Regelung Ausnahmen in Bezug auf die vorherige Notifizierung enthalten muss, um beispielsweise zu vermeiden, dass dringende Ersuchen nicht durchgeführt werden könnten oder dass eine vorherige Notifizierung die Ermittlungen des ersuchenden Staates untergräbt oder gefährdet. Aus diesem letztgenannten Grund wird die Notifizierung nunmehr zu einem späteren Zeitpunkt vorgesehen.

Im Übrigen wurde im letzten Absatz auch verdeutlicht, dass die Notifizierung an den Steuerpflichtigen nicht verpflichtend ist, wenn der ausländische Staat nachweist, dass er selbst dem Steuerpflichtigen bereits eine Notifizierung zugesandt hat » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, SS. 19-20).

B.10.1. Die Verwendung des Kommas, die in B.8.1 bemängelt wurde, kann zwar zu einer Mehrdeutigkeit im Text der angefochtenen Bestimmung führen. Aus den vorerwähnten Vorarbeiten, mit denen ausdrücklich die Absicht des Gesetzgebers in Bezug auf diesen Punkt bestätigt wurde, geht jedoch hervor, dass von der Gleichzeitigkeit der Notifizierung an den

betreffenden Steuerpflichtigen und der Versendung des Auskunftersuchens eines ausländischen Staates nur abgewichen werden kann, wenn die Rechte der Staatskasse gefährdet sind.

B.10.2. Artikel 333/1 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992, ersetzt durch den angefochtenen Artikel 27, ist folglich so zu verstehen, dass er es nur erlaubt, von der Gleichzeitigkeit der Notifizierung an den betreffenden Steuerpflichtigen und der Versendung des Auskunftersuchens eines ausländischen Staates abzuweichen, wenn die Rechte der Staatskasse gefährdet sind.

B.11.1. In Bezug auf die Frist für die Notifizierung an den Steuerpflichtigen führt die klagende Partei an, dass die in der angefochtenen Bestimmung festgesetzte Frist von 90 Tagen ab Versendung des Auskunftersuchens durch die belgische Verwaltung an das Finanzinstitut laufe und nicht ab dem Datum der Versendung des Auskunftersuchens, das durch den ausländischen Staat an den belgischen Staat gerichtet werde. Der Ausgangspunkt der Mindestfrist von 60 Tagen sei die Erteilung der Auskünfte an den ausländischen Staat.

Nach Darlegung der klagenden Partei sei diese Bestimmung wegen des unterschiedlichen Ausgangspunktes dieser Fristen schwer verständlich.

B.11.2. In Artikel 333/1 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 ist vorgesehen, dass in den in den darin angeführten Bestimmungen erwähnten Fällen die Verwaltung dem Steuerpflichtigen durch eine Notifizierung zeitgleich mit der Versendung des Auskunftersuchens an ein Finanzinstitut das oder die Indizien der Steuerhinterziehung oder die Elemente mitteilt, aufgrund deren sie der Ansicht ist, dass die durchgeführten Untersuchungen zu einer Anwendung von Artikel 341 des Gesetzbuches führen können.

In Absatz 3 des vorerwähnten Artikels 333/1 § 1 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung ist die Möglichkeit einer Notifizierung *post factum* vorgesehen, wenn ein ausländischer Staat darum bittet und die Rechte der Staatskasse gefährdet sind. Im Text dieses Absatzes 3 ist festgelegt, dass diese Notifizierung « spätestens neunzig Tage nach Versendung des in Absatz 1 erwähnten Auskunftersuchens » erfolgt. Dieses Auskunftersuchen ist dasjenige, das an ein Finanzinstitut gerichtet wird. Ab diesem Datum läuft also die Frist von 90 Tagen. Die Frist von 60 Tagen, die ebenfalls in Absatz 3 von Artikel 333/1 § 1 festgelegt ist, läuft hingegen ab Versendung der Auskünfte an den ausländischen Staat.

B.11.3. Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, verleiht der Ministerrat der angefochtenen Bestimmung keine andere Tragweite. So führt er in seinem Schriftsatz an, dass angesichts dessen, dass Absatz 1 von Artikel 333/1 § 1 sich nur auf das Ersuchen des belgischen

Fiskus an das Finanzinstitut beziehe, das Datum der Versendung des Ersuchens an das belgische Finanzinstitut der Anfangszeitpunkt der Frist von 90 Tagen sei.

B.11.4. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden kann nicht vernünftigerweise angeführt werden, dass die angefochtene Bestimmung nicht der Bedingung der Deutlichkeit und Vorhersehbarkeit entsprechen würde, die für jeden Gesetzestext vorgeschrieben ist, der eine Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens darstellt. Die durch die klagende Partei in ihrem Erwidierungsschriftsatz dargelegten Argumente bestätigen diese Feststellung, da sie anführt, dass als Anfangszeitpunkt der Frist von 90 Tagen das Auskunftersuchen, das durch die belgische Verwaltung an die Finanzinstitut gerichtet werde, gelte. Im Übrigen geschieht zu diesem Zeitpunkt, und nicht zu demjenigen, zu dem der ausländische Staat ein Auskunftersuchen einreicht, die Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens des betreffenden Steuerpflichtigen, da zu diesem Zeitpunkt Angaben bezüglich der ihn betreffenden Konten und Finanztransaktionen weitergeben werden können.

B.11.5. Aus den in B.11.2 bis B.11.4 dargelegten Gründen ist Artikel 333/1 § 1 Absatz 3 des EStGB 1992, ersetzt durch den angefochtenen Artikel 27, so zu verstehen, dass darin das durch die belgische Verwaltung an das Finanzinstitut gerichtete Auskunftersuchen als Anfangszeitpunkt der Frist von 90 Tagen festgelegt wird.

B.12.1. Die klagende Partei bemängelt ferner, dass in der angefochtenen Bestimmung nicht die Elemente präzisiert seien, die die Notifizierung an den Steuerpflichtigen enthalten müsse, falls diese direkt durch den ausländischen Staat vorgenommen werde und somit die belgische Verwaltung davon befreit werde, sie vorzunehmen.

B.12.2. Falls die Notifizierung von der belgischen Verwaltung ausgeht, ist in Artikel 333/1 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 vorgesehen, dass die Verwaltung dem Steuerpflichtigen in den in den Artikeln 322 § 2 und 327 § 3 Absatz 2 erwähnten Fällen das oder die Indizien der Steuerhinterziehung oder die Elemente mitteilt, aufgrund deren sie der Ansicht ist, dass die durchgeführten Untersuchungen zu einer Anwendung von Artikel 341 des Gesetzbuches führen können.

B.12.3. Die Paragraphen 2 bis 4 des vorerwähnten Artikels 322 wurden durch Artikel 55 des Gesetzes vom 14. April 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen eingefügt. Der vorerwähnte Artikel 55 war Gegenstand einer Nichtigkeitsklage, die durch den Entscheid Nr. 6/2013 vom 14. Februar 2013 zurückgewiesen wurde.

In B.9.2 des besagten Entscheids hat der Gerichtshof festgestellt, dass Artikel 55 des der Steuerverwaltung erlaubt, unter bestimmten Bedingungen von den erwähnten Finanzinstituten die Übermittlung von Auskünften über einen ihrer Kunden in zwei Fällen zu verlangen, und zwar erstens, wenn die Verwaltung über ein oder mehrere Indizien der Steuerhinterziehung verfügt, und zweitens, wenn sie beabsichtigt, die steuerpflichtige Grundlage aufgrund von Artikel 341 des EStGB 1992 festzulegen.

In B.9.3 des Entscheids hat der Gerichtshof bezüglich des ersten Falls die Begründung des Abänderungsantrags, aus dem diese Bestimmung entstanden ist, erwähnt:

«In der neuen Bestimmung ist ausdrücklich präzisiert, dass es ‘Indizien der Steuerhinterziehung’ geben muss. Das bedeutet also nicht, dass bereits eine Steuerhinterziehung konkret nachgewiesen sein muss, sondern eine Vermutung der Steuerhinterziehung reicht aus. Die Indizien müssen nicht bewiesen werden, aber sie dürfen auch nicht auf wilden oder vagen Vermutungen beruhen. Sie müssen glaubwürdig genug sein. So stellen folgende Feststellungen Indizien der Steuerhinterziehung dar:

- der Besitz eines Bankkontos im Ausland, ohne dass der Steuerpflichtige es in seiner Erklärung angegeben hat;
- eine erhebliche Diskrepanz zwischen den äußeren Zeichen des Reichtums oder dem Lebensstil und den bekannten oder erklärten Einkünften, wofür der Steuerpflichtige keine ausreichende Erklärung geben kann, nachdem er dazu befragt wurde;
- die Feststellung, dass Käufe ohne Rechnung getätigt wurden oder nicht in der Buchführung stehen, was vermuten lässt, dass die Einkünfte ebenfalls nicht angegeben wurden;
- die Feststellung von Schwarzarbeit und von Tätigkeiten an Arbeitsplätzen, die eindeutig nicht angegeben wurden;
- bei der Verwaltung eingegangene Auskünfte, aus denen hervorgeht, dass Einkünfte nicht angegeben wurden. Diese Auskünfte können aus dem Ausland, von Akten anderer Steuerpflichtiger oder von öffentlichen Einrichtungen stammen. Sie können spontan bei der Verwaltung eingegangen sein oder durch die Verwaltung angefordert worden sein;
- zwei nicht übereinstimmende Exemplare derselben Rechnung (oder Zahlungsanweisung): je nachdem, ob man diese Rechnung bei dem Lieferanten oder bei dem Kunden einsieht;
- nicht übereinstimmende Angebote, Rechnungen, Bestellscheine, Transportdokumente, usw., ohne dass dies begründet werden kann;
- Beantragung von Steuervorteilen, wofür die Arbeiten eindeutig nicht ausgeführt wurden;
- Dokumente, die durch den Arbeitnehmer unterschrieben wurden und aus denen eine höhere Entlohnung ersichtlich ist als diejenige, die der Arbeitgeber in seiner Buchhaltung eingetragen hat;

- bedeutende Unrichtigkeiten in den verschiedenen Teilen einer Rechnung (Identität, Beschaffenheit der Dienstleistung oder der gelieferten Ware, Preisvolumen, usw.);

- Feststellung einer höheren Gewinnspanne am Tag einer Steuerkontrolle als derjenigen, die aus der Buchführung für vorherige Besteuerungszeiträume hervorgeht, obwohl die Betriebsbedingungen sich nicht geändert haben;

- Feststellung, dass die Einkäufe und Verkäufe im gleichen Zeitraum nicht mit den Vorratsschwankungen übereinstimmen;

- Fakturierung von Lieferungen oder Dienstleistungen, die nicht ausgeführt wurden (falsche Rechnungen);

- Lieferungen oder Dienstleistungen, für die keine Rechnung erstellt oder in die Buchführung eingetragen wurde;

- Feststellung, dass bezüglich der Einnahmen keine Empfangsbestätigung und kein überprüfbarer Beleg vorgelegt werden kann oder dass viele davon fehlen;

- Unterschiede zwischen den Originalen und den Kopien von Empfangsbestätigungen;

- Feststellung, dass Mehrwertsteuerquittungen nicht ausgestellt wurden und dass man die Eintragung der entsprechenden Einnahmen in die Buchführung nicht nachweisen kann;

- Feststellung, dass ein Bankkonto auf den im Rahmen einer Berufstätigkeit benutzten Dokumenten angegeben ist, dass es jedoch nicht in der Buchführung oder auf Belegen vorkommt;

- nicht gerechtfertigter Unterschied zwischen dem Umsatz, der für die direkten Steuern angegeben wurde, und demjenigen in der Mehrwertsteuererklärung;

- nicht gerechtfertigte Unterschiede zwischen den Lohnaufstellungen und den gebuchten Löhnen;

- nicht abgegebene Erklärungen;

- Vorlegen einer so genannten negativen Kasse;

- ...

Es ist klar, dass dies keine erschöpfende Liste ist und dass neue Erkenntnisse, Techniken und Feststellungen dazu beitragen können, diese Liste zu ergänzen.

Um bei dem eigentlichen Zweck der Maßnahme zu bleiben, nämlich der Bekämpfung von Steuerhinterziehung, ist zu erwähnen, dass es auch Fälle gibt, die deutlich außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Maßnahme liegen. Die folgende Liste ist ebenfalls nicht erschöpfend:

- Fehler in den abzugsfähigen Auslagen; abzugsfähige Auslagen, für die eindeutig die Bedingungen nicht erfüllt sind;

- Schreibfehler, Rechenfehler und materielle Irrtümer;
- Irrtümer in den Familienauslagen;
- der bloße Umstand, dass eine Erklärung zu spät abgegeben wurde;
- Lohnabrechnungen, die nicht oder nicht korrekt angegeben wurden;
- Einkünfte, die zwar angegeben wurden, aber unter einer falschen Rubrik;
- Kosten, für die eine Begrenzung des Abzugs nicht ausreichend oder gar nicht angewandt wurde;
- das Fehlen von Vorteilen jeglicher Art, die pauschal festgelegt wurden;
- Probleme der juristischen Auslegung;
- ... » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2010-2011, DOC 53-1208/007, SS. 13-16).

Der Gerichtshof hat geurteilt, dass der erste Fall, in dem der Gesetzgeber es der Verwaltung erlaubt, sich in das Privatleben der Steuerpflichtigen einzumischen, folglich ausreichend präzise abgegrenzt ist, damit diese - gegebenenfalls mit Hilfe eines Rechtsbeistands - die Fälle vorsehen können, in denen ein Auskunftersuchen an das Finanzinstitut, dessen Kunde sie sind, durch ein Indiz der Steuerhinterziehung ihrerseits gerechtfertigt ist. Gegebenenfalls müsste ein Richter beurteilen, ob die durch die Steuerverwaltung vorgelegten Indizien ausreichen können, um die Einmischung in das Privatleben zu rechtfertigen.

B.12.4. Wie aus den in B.9 angeführten Vorarbeiten hervorgeht, wollte der Gesetzgeber den Entscheid Nr. 66/2013 vom 16. Mai 2013 einhalten, indem er auch eine Notifizierung an den Steuerpflichtigen vorschrieb, wenn das Auskunftersuchen von einem ausländischen Staat ausgeht. In der angefochtenen Bestimmung wird auf Artikel 322 § 4 des EStGB 1992 verwiesen, in dem vorgesehen ist, dass dieses Ersuchen des ausländischen Staates mit einem Indiz der Steuerhinterziehung gleichgesetzt wird. Durch den darin enthaltenen Verweis auf den vorerwähnten Artikel 322 § 4 ist die angefochtene Bestimmung ausreichend präzise, damit der betreffende Steuerpflichtige wissen kann, in welchen Fällen ein Indiz der Steuerhinterziehung ein solches Ersuchen rechtfertigen kann.

B.13. Die angefochtene Bestimmung erfüllt folglich das Erfordernis der Vorhersehbarkeit des Gesetzes, das durch Artikel 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention vorgeschrieben ist.

B.14.1. Die klagende Partei führt ferner im ersten Klagegrund an, dass die angefochtene Bestimmung auf unverhältnismäßige Weise das Recht auf Achtung des Privatlebens des betreffenden Steuerpflichtigen verletze.

Sie legt dar, dass bis zu acht Monate zwischen dem Ersuchen des ausländischen Staates und der Notifizierung an den Steuerpflichtigen verstreichen könnten, insofern die Notifizierung an den betreffenden Steuerpflichtigen um 60 Tage verschoben werden könne und insofern die belgische Verwaltung aufgrund von Artikel 7 der Richtlinie 2011/16/EU über eine Frist von sechs Monaten ab dem Datum des Auskunftersuchens durch den ausländischen Staat verfüge, um sie ihm zu übermitteln.

B.14.2. Die Argumentation der klagenden Partei beruht auf einer offensichtlich falschen Lesart der angefochtenen Bestimmung. Wie im Text des Gesetzes selbst angegeben ist und wie die in B.9 zitierten Vorarbeiten bestätigen, muss die Notifizierung an den betreffenden Steuerpflichtigen, obwohl sie um 60 Tage verschoben werden kann ab dem Zeitpunkt, zu dem der ausländische Staat die angeforderten Auskünfte erhält, in jedem Fall innerhalb einer Höchstfrist von 90 Tagen ab dem Auskunftersuchen an das Finanzinstitut durch die belgische Verwaltung erfolgen. Diese Frist ist also die maximale Frist, in der finanzielle Auskünfte bezüglich des Steuerpflichtigen übermittelt werden können, ohne dass er sich dieser Übermittlung und den sich daraus ergebenden Maßnahmen widersetzen kann. Angesichts dessen, dass das Auskunftersuchen von einem ausländischen Staat ausgeht, entbehrt eine solche Frist nicht einer vernünftigen Rechtfertigung im Verhältnis zur Zielsetzung des Gesetzgebers. Im Übrigen liegt sie innerhalb der durch die vorerwähnte Richtlinie 2011/16/EU vorgeschriebenen Grenzen.

B.15. Unter Berücksichtigung des in B.10.2 und B.11.5 Erwähnten ist der erste Klagegrund unbegründet.

B.16. Die klagende Partei leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die angefochtene Bestimmung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.17.1. Die klagende Partei bemängelt zunächst den zweideutigen Wortlaut der angefochtenen Bestimmung hinsichtlich der Frage, ob die Bedingungen, damit die Notifizierung an den betreffenden Steuerpflichtigen *post factum* vorgenommen werden könne, gleichzeitig zu erfüllen seien oder nicht. Ihres Erachtens gebe es keinen Verstoß gegen die Gleichheit zwischen den Steuerpflichtigen je nachdem, ob das Auskunftersuchen vom belgischen Staat oder von einem ausländischen Staat ausgehe, wenn die in der angefochtenen Bestimmung enthaltenen Bedingungen gleichzeitig zu erfüllen seien und wenn die Notifizierung *post factum* durch

Indizien dafür, dass der Steuerpflichtige beabsichtige, seine Insolvenz zu organisieren, gerechtfertigt sei.

B.17.2. Wie in B.10 angeführt wurde, kann von der Gleichzeitigkeit der Notifizierung an den betreffenden Steuerpflichtigen und der Versendung des Auskunftersuchens eines ausländischen Staates nur abgewichen werden, wenn die Rechte der Staatskasse gefährdet sind. Daher werden die betreffenden Steuerpflichtigen auf identische Weise behandelt, ungeachtet dessen, ob das Auskunftersuchen vom belgischen Staat oder von einem ausländischen Staat ausgeht.

Was die Rechtfertigung der Notifizierung *post factum* betrifft, wird in der angefochtenen Bestimmung, wie in B.12.4 angeführt wurde, auf Artikel 322 § 4 des EStGB 1992 verwiesen, in dem vorgesehen ist, dass das Ersuchen des ausländischen Staates mit einem Indiz der Steuerhinterziehung gleichgesetzt wird. In dem vorerwähnte Artikel 322 § 4 selbst wird auf dessen Paragraphen 2 verwiesen, der es der belgischen Steuerverwaltung erlaubt, jedes Finanzinstitut zu zwingen, seine Auskünfte zu übermitteln, die dieses Institut bezüglich eines Steuerpflichtigen besitzt, für den der Verwaltung Indizien der Steuerhinterziehung vorliegen, oder für den sie die Inanspruchnahme von Artikel 341 des EStGB 1992 beabsichtigt. Es besteht folglich kein Behandlungsunterschied zwischen den Steuerpflichtigen je nachdem, ob das Auskunftersuchen vom belgischen Staat oder von dem ausländischen Staat ausgeht, da das Indiz der Steuerhinterziehung in beiden Fällen der Grund für das Ersuchen ist.

B.18.1. Die klagende Partei führt ferner an, dass in der angefochtenen Bestimmung ein unvernünftiger Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, die von einem Auskunftersuchen des belgischen Staates betroffen seien, und diejenigen, die von einem Ersuchen eines ausländischen Staates betroffen seien, aufrechterhalten werde. Nach Auffassung der klagenden Partei könne nämlich, während die Ersteren innerhalb von 30 Tagen nach Versendung des Ersuchens an das Finanzinstitut darüber informiert werden müssten, dass ein solches Ersuchen in Bezug auf sie ergangen sei, eine Frist von acht Monaten ablaufen, bevor der Steuerpflichtige darüber informiert werde, dass ein Ersuchen in Bezug auf ihn durch einen ausländischen Staat eingereicht worden sei.

B.18.2. Wie in B.14.2 angeführt wurde, beruht die durch die klagende Partei dargelegte Argumentation auf einer offensichtlich falschen Lesart der angefochtenen Bestimmung. Die Notifizierung an den betreffenden Steuerpflichtigen muss nämlich innerhalb einer Höchstfrist von 90 Tagen ab dem Auskunftersuchen seitens der belgischen Verwaltung an das Finanzinstitut erfolgen.

Aus den gleichen Gründen, wie sie in B.14.2 dargelegt wurden, entbehrt der Behandlungsunterschied zwischen den beiden Kategorien von Rechtsuchenden nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.19.1. Die klagende Partei führt schließlich das Bestehen eines diskriminierenden Behandlungsunterschieds in Bezug auf die Steuerpflichtigen an, die von einem Auskunftersuchen seitens eines ausländischen Staates betroffen seien, insofern sie nicht dieselben Garantien genießen würden hinsichtlich des Inhalts der in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen Notifizierung im Vergleich zu den Steuerpflichtigen, die durch ein Auskunftersuchen seitens des belgischen Staates betroffen seien.

B.19.2. Aus den in B.17.2 dargelegten Gründen besteht dieser Behandlungsunterschied nicht.

B.20. Der zweite Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage unter Berücksichtigung des in B.10.2 und B.11.5 Erwähnten zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Juli 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels