



Verfassungsgerichtshof

**Entscheidung Nr. 117/2025
vom 18. September 2025
Geschäftsverzeichnismrn. 8252, 8255 und 8256**

In Sachen: Klagen auf teilweise Nichtigerklärung des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 (Abänderungen des auf Rechtsvereinbarungen anwendbaren Besteuerungssystems), erhoben von Maylis Jeannin, von Laurent Donnay de Casteau und von der VoG « Ligue des Contribuables ».

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Katrin Jadin und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

Mit drei Klageschriften, die dem Gerichtshof mit am 27. und 28. Juni 2024 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 28. Juni und 1. Juli 2024 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf teilweise Nichtigerklärung des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 (Abänderungen des auf Rechtsvereinbarungen anwendbaren Besteuerungssystems), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 29. Dezember 2023: Maylis Jeannin, unterstützt und vertreten durch RÄin Pascale Hautfenne, RÄin Pauline Maufort und RÄin Sabrina Scarnà, in Brüssel zugelassen; Laurent Donnay de Casteau; die VoG « Ligue des Contribuables », unterstützt und vertreten durch RÄin Typhanie Afschrift und RA Spyridon Chatzigiannis, in Brüssel zugelassen.

Diese unter den Nummern 8252, 8255 und 8256 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RA Jean Laurent und RA Simon Noppe, in Brüssel zugelassen, hat Schriftsätze eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwidernsschriftsätze eingereicht, und der Ministerrat hat auch Gegenerwidernsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 21. Mai 2025 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter Michel Pâques und Yasmine Kheerbache beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, 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 nach Ablauf dieser Frist geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Infolge des Antrags der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 8255 auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 4. Juni 2025 den Sitzungstermin auf den 2. Juli 2025 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 2. Juli 2025

- erschienen

. RÄin Pascale Hautfenne, RÄin Pauline Maufort und RÄin Sabrina Scarnà, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252,

. Laurent Donnay de Casteau, klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8255, persönlich,

. RA Spyridon Chatzigiannis, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256,

. RA Jean Laurent und RA Simon Noppe, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter Michel Pâques und Yasmine Kheerbache Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext

B.1. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 beantragt die Nichtigkeitserklärung der Artikel 35, 36 und 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023. Die klagenden Parteien

in den Rechtssachen Nrn. 8255 und 8256 beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 33 bis 43 desselben Programmgesetzes.

Mit den angefochtenen Bestimmungen wird das auf Rechtsvereinbarungen anwendbaren Besteuerungssystem (auch « Kaiman-Steuer » genannt), wie es im Einkommensteuergesetzbuch 1992 (nachstehend: EStGB 1992) enthalten ist, abgeändert. Da dieses System mehrmals reformiert wurde, wird die angefochtene Reform auch als « Kaiman-Steuer 2.1 » bezeichnet.

B.2.1. Das Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 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 » zu besteuern (*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).

B.2.2. Das Gesetz vom 30. Juli 2013 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen » hat es den Steuerpflichtigen auferlegt, ab dem Steuerjahr 2014 die Rechtsvereinbarungen anzugeben, deren Gründer oder Begünstigte sie sind.

Der Gesetzgeber unterschied zwei Arten von Rechtsvereinbarungen, nämlich das in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 erwähnte Rechtsverhältnis (wie Trusts) (Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*)) und die in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) desselben Gesetzbuches erwähnten Gebietsfremden, die aufgrund der Bestimmungen der Rechtsvorschriften des Landes oder des Rechtssystems, in denen sie ansässig waren, dort keiner Einkommensteuer oder « einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem » unterlagen (Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*)).

B.2.3. Das Programmgesetz vom 10. August 2015, das durch das Programmgesetz vom 26. Dezember 2015 verstärkt wurde, 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; 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 21).

Das Programmgesetz vom 10. August 2015 hat eine Transparenzsteuer auf die von Rechtsvereinbarungen bezogenen Einkünfte eingeführt. Diese Einkünfte waren bei den Gründern oder Begünstigten, die der Steuer der natürlichen Personen oder der Steuer der juristischen Personen unterlagen, so steuerpflichtig, als ob sie diese Einkünfte direkt bezogen hätten, es sei denn, sie wurden an einen Drittbegünstigten gezahlt oder ihm zuerkannt. In diesem Fall waren die Einkünfte bei diesem steuerpflichtig (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 41).

Das Programmgesetz vom 10. August 2015 hat auch eine Steuer auf Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) vorgenommen werden, eingeführt.

Durch dasselbe Programmgesetz hat der Gesetzgeber die Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) abgeändert, die sich nunmehr auf « 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 » bezog (Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) Absatz 1 des EStGB 1992), wobei « außer in den Fällen, die vom König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass bestimmt werden, [...] in Absatz 1 erwähnte Rechtsformen, die in einem Staat oder einem Rechtssystem ansässig sind, der/das zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, keine Rechtsvereinbarungen [sind] » und dieser Erlass vom Gesetzgeber bestätigt werden muss (Absätze 2 und 4) und « 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, [...] 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[, bestimmt] » (Absatz 3).

Der König hat diese Ermächtigungen durch den königlichen Erlass vom 23. August 2015 « zur Ausführung von Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » (« königlicher Erlass EWR » genannt) und durch den

königlichen Erlass von demselben Datum « zur Ausführung von Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) Absatz 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » (« königlicher Erlass außerhalb EWR » genannt) umgesetzt.

B.2.4. Durch das Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 hat der Gesetzgeber mehrere Anpassungen des Systems zur Besteuerung von Rechtsvereinbarungen vorgenommen (« Kaiman-Steuer 2.0 »).

Die wichtigsten Anpassungen bestehen in der Einführung einer dritten Art von Rechtsvereinbarung, die sich hauptsächlich auf Vereinbarungen in Form einer Versicherung bezieht (Rechtsvereinbarungen der Kategorie *c*)), der Streichung des Begriffs des Drittbegünstigten, der Besteuerung der durch Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) ausgeschütteten Beträge als Dividenden sowie in der Aufnahme von Ketten-Rechtsvereinbarungen in den Anwendungsbereich der Kaiman-Steuer mithilfe der Begriffe der « Mutterkonstruktion » und der « Tochterkonstruktion » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 22).

Das Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 legt überdies zwei unwiderlegbare Vermutungen der Liquidation fest, « um die Rückführung der historisch gebildeten Rücklagen beizubehalten und damit das Aufkommen und die Effektivität des Besteuerungssystems zu erhöhen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S 37). Laut den Vorarbeiten: « In dem Fall, dass die Rechtsvereinbarung einschließlich aller Aktiva in einen anderen Staat verlegt wird, oder in dem Fall, dass die Aktiva einer Rechtsvereinbarung in einen anderen Staat übertragen werden, mit dem kein wirksamer Austausch von Steuerinformationen besteht, wird unwiderlegbar davon ausgegangen, dass diese Aktiva ausgeschüttet werden. Diese Bestimmung soll verhindern, dass die Transparenzsteuer umgangen wird, indem eine Rechtsvereinbarung in einen Staat verlagert wird, der keine verwertbaren Steuerinformationen austauscht, sodass die Verwaltung keine Informationen mehr erhalten könnte, die ihr die Anwendung der Transparenzsteuer ermöglichen würden. Die Liquidation einer Rechtsvereinbarung wird auch in dem Fall unwiderlegbar vermutet, dass die wirtschaftlichen Rechte, die Aktien oder Anteile beziehungsweise die Aktiva einer in Buchstabe *a*) oder *b*) erwähnten Rechtsvereinbarung in eine neue Struktur eingebracht werden. Dies zielt darauf ab, die Anhäufung und Gestaltung komplexer Rechtsvereinbarungen zu verhindern, die das Ziel haben, die Verwaltung daran zu hindern, die Erhebung der Steuer tatsächlich vorzunehmen » (ebenda).

Das Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 stellt auch die Tragweite des Wesentlichkeitsausschlusses klar, der in Artikel 5/1 § 3 Absatz 1 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 enthalten ist und der auf « die Fälle, in denen die Einkünfte der Rechtsvereinbarung hauptsächlich aus einer oder mehrerer tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeiten stammen, die nicht die Verwaltung des Privatvermögens des Gründers beziehungsweise eines der Gründer dieser Rechtsvereinbarung zum Ziel haben dürfen » abzielt (ebenda, SS. 36 und 37).

B.2.5. In seinem Entscheid Nr. 12/2021 vom 28. Januar 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.012) hat der Gerichtshof Artikel 89 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 für nichtig erklärt, 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, weil der beanstandete Behandlungsunterschied zwischen Begünstigten von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) oder *b*) auf einem Kriterium beruht, das einer Rechtfertigung entbehrt.

B.2.6. Mit Artikel 22 des Gesetzes vom 27. Juni 2021 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen und zur Abänderung des Gesetzes vom 18. September 2017 zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld » hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, den vom Gerichtshof gerügten Behandlungsunterschied beizubehalten, indem er ihn in den Vorarbeiten gerechtfertigt hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1993/001, SS. 11 ff.).

B.3.1. Der Rechnungshof hat ein Audit der « Kaiman-Steuer 2.0 » durchgeführt, das zur Annahme eines Berichts in der Generalversammlung vom 5. April 2023 geführt hat. Dieser Bericht enthält eine Reihe von Empfehlungen an den Gesetzgeber.

B.3.2. Mit dem Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 beabsichtigt der Gesetzgeber, die in dem Bericht des Rechnungshofes festgestellten Probleme punktuell anzugehen und so

die Kaiman-Steuer in Richtung Version 2.1 weiterzuentwickeln, ohne das gesamte System zu überarbeiten.

In der Begründung heißt es:

« Malgré la taxe Caïman 2.0 renforcée, un certain nombre de problèmes importants subsistent dans la législation, que la Cour des comptes a également soulignés dans son récent rapport.

Ainsi, la taxe de transparence ne s'applique logiquement pas si les contribuables quittent définitivement la Belgique et cessent d'être habitants du Royaume. Le contrôle de la sincérité de cette migration fiscale est toutefois complexe et chronophage.

En outre, l'administration fiscale rencontre des difficultés pour qualifier les contribuables belges de fondateurs d'une construction juridique, faute d'informations sur la construction étrangère. Elle serait dès lors aidée considérablement dans sa tâche si toute mention d'un contribuable belge dans le registre UBO à titre de bénéficiaire effectif d'une construction juridique pouvait constituer une présomption légale réfragable de sa qualité de fondateur également.

Bien que la taxe Caïman 2.0 ait clarifié l'exclusion de substance (la taxe ne s'applique pas aux constructions juridiques ayant une activité économique réelle), l'évaluation de cette activité économique réelle reste une question de fait difficile à établir pour l'administration fiscale, surtout en cas de gestion de patrimoines très importants.

À la suite de l'adaptation des arrêtés royaux (l'arrêté royal EEE et l'arrêté royal hors EEE), la taxe Caïman s'applique également aux organismes de placement collectif privés dont les actions ou parts sont détenues exclusivement par une personne ou plusieurs personnes liées. Dans la pratique, des tiers, à savoir des prête-noms, remplissent souvent la fonction de personne non liée afin de contourner la taxe Caïman.

Depuis la taxe Caïman 2.0, les constructions en chaîne rentrent également dans le champ d'application. Il suffit toutefois qu'une société ordinaire, telle qu'une Soparfi luxembourgeoise, se glisse tout en haut de la chaîne pour rompre le lien entre le fondateur et les constructions juridiques. Le fondateur échappe ainsi de nouveau à la taxe Caïman, comme dans sa version 1.0.

De plus, la taxe Caïman peut s'avérer dans certains cas plus avantageuse qu'une alternative à laquelle elle ne s'applique pas. Bien que la taxe Caïman ait justement été introduite afin de prévenir l'évasion fiscale, les contribuables demandent de plus en plus à tomber délibérément sous le coup de la taxe Caïman afin de se retrouver dans une situation fiscale avantageuse. Ce n'était pas l'intention du législateur à l'époque.

En outre, l'interaction du régime de transparence prévu à l'article 5/1, § 1er, dernier alinéa, CIR 92, fait aujourd'hui l'objet d'un débat, en particulier sur le moment qui prévaut: le moment de l'attribution ou le moment du paiement effectif. Dans les situations où les revenus sont à la fois perçus par la construction juridique et distribués au contribuable-personne physique au cours de la même année de revenus, il y a en pratique un débat concernant lequel des deux moments prévaut. Le choix de l'un des deux moments a des conséquences fiscales, en ce sens

que lorsque le moment de l'attribution est choisi, certains revenus dont bénéficie la construction juridique ne sont pas imposés, alors que dans le cas d'un paiement effectif, ils seraient imposables en tant que dividendes.

Il convient également de noter que, selon les intentions initiales du législateur, la taxe Caïman était censée contribuer à garantir le fait que les "patrimoines flottants" reviendraient en fin de compte en Belgique par le biais de la liquidation des constructions juridiques. Or, dans la pratique, on constate que cela ne se produit pas ou peu. Le problème de la distribution des revenus déjà taxés et l'ambiguïté de l'application de l'article 5/1, § 2, CIR 92, sont soulignés à cet égard.

Enfin, il convient de noter que les fondateurs ou bénéficiaires belges de constructions juridiques ne sont pas tenus de déclarer séparément les revenus relatifs à la taxe Caïman. Cela complique le suivi et l'évaluation de l'efficacité de la mesure.

Afin de remédier à ces lacunes, le gouvernement propose dans le présent projet un certain nombre de remédiations, de manière à répondre également aux observations de la Cour des comptes par ce biais. Il ne s'agit donc pas de refondre l'ensemble du système comme cela a été fait en 2017, mais plutôt de traiter ponctuellement les problèmes identifiés et de permettre ainsi le passage de la taxe Caïman à la version 2.1 » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, SS. 22 und 23).

B.3.3. Die wichtigsten Maßnahmen des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 in Bezug auf das Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen sind:

- die Schaffung einer widerlegbaren Vermutung, dass die Person, die im Zentralregister der wirtschaftlichen Eigentümer (nachstehend: UBO-Register) als Begünstigter einer Rechtsvereinbarung eingetragen ist, deren Gründer ist;

- die Aufnahme der Regel, dass davon ausgegangen wird, dass die Einkünfte einer Rechtsvereinbarung nicht in Belgien ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren, wenn sie nicht in den Anwendungsbereich des EStGB 1992 fallen oder aufgrund des EStGB 1992 oder eines Abkommens steuerfrei sind;

- die Abgrenzung des « Wesentlichkeitsausschlusses »;

- die Ersetzung des Begriffs der « Mutterkonstruktion » durch den Begriff der « zwischengeschalteten Konstruktion »;

- die Einstufung von « Spezialfonds », deren Rechte zu mehr als 50 % im Besitz einer Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind, als Rechtsvereinbarung;

- die Schaffung eines dritten Falls der fiktiven Ausschüttung von Dividenden, falls der Gründer der Rechtsvereinbarung Belgien verlässt;

- die Erweiterung der Erklärungspflichten zulasten des Gründers einer Rechtsvereinbarung.

Diese verschiedenen Maßnahmen werden im Rahmen der Prüfung der Klagegründe im Einzelnen erläutert.

B.3.4. Aufgrund von Artikel 43 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 ist Artikel 38 des Programmgesetzes ab dem Steuerjahr 2024 anwendbar (Absatz 1) und sind die anderen Artikel des betreffenden Abschnitts auf Einkünfte anwendbar, die ab dem 1. Januar 2024 von einer Rechtsvereinbarung bezogen, zuerkannt oder ausgeschüttet werden (Absatz 2).

In Bezug auf die Zulässigkeit

B.4.1. Der Ministerrat führt an, dass die klagenden Parteien kein Interesse an ihrer Klageerhebung oder nur ein begrenztes Interesse nachweisen. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 weise nur ein Interesse an der Nichtigkeitsklärung der angefochtenen Bestimmungen nach, soweit sie auf ihre Situation Anwendung fänden, nämlich auf die Situation einer Gründerin und Erbin eines Trusts.

B.4.2. 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.4.3. Es wird nicht bestritten, dass die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 Begünstigte eines Trusts nach kanadischem Recht ist, der von der Schweiz aus verwaltet wird, und dass sie in dieser Hinsicht als Gründerin einer Rechtsvereinbarung der Kategorie a) anzusehen ist.

Da die Situation dieser klagenden Partei unmittelbar und ungünstig von den Bestimmungen, die sie anfecht (nämlich die Artikel 35, 36 und 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 über die drei Fälle einer fiktiven Ausschüttung von Dividenden einer Rechtsvereinbarung, über die Bedingungen für eine Steuerbefreiung bestimmter Einkünfte einer Rechtsvereinbarung im Falle von deren Ausschüttung an den Gründer und über die Möglichkeit, sich im ersten Fall für eine gestaffelte Zahlung der auf nicht ausgeschüttete Gewinne fälligen Steuer zu entscheiden), beeinflusst wird, weist diese klagende Partei das erforderliche Interesse nach, um deren Nichtigklärung zu beantragen.

Der Umstand, dass diese klagende Partei « Gründerin und Erbin eines Trusts » hat für sich genommen weder eine Auswirkung auf die Zulässigkeit der Klage noch auf ihre Tragweite. Gegebenenfalls werden die für nichtig erklärten Bestimmungen für alle Kategorien von Steuerpflichtigen, auf die sie anwendbar waren, für nichtig erklärt.

B.4.4. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8255 versichert, dass sie seit Jahren in nicht börsennotierte Unternehmen investiert, was sie durch Belege nachweist. Sie führt ebenfalls an, dass sie als Geschäftsführerin ausländischer Körperschaften im UBO-Register vermerkt sein könnte und daher unter die in Artikel 2 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992 vorgesehene Vermutung fallen könnte, ohne jedoch einen Beleg für diese Behauptung vorzulegen.

Die klagende Partei weist nicht mit einem Mindestmaß an Wahrscheinlichkeit nach, dass die genannten Investitionen unter das Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen fallen könnten, zumal mehrere dieser Investitionen längst abgeschlossen sind und andere nach Einreichung der Nichtigkeitsklage, nach Eingang des Schriftsatzes des Ministerrats, in dem die Zulässigkeit der Klage bestritten wird, getätigt wurden. Dieses Interesse muss aber zum Zeitpunkt des Einreichens der Antragschrift vorhanden sein und bis zur Verkündung des Entscheids bestehen bleiben. Da die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8255 nicht nachweist, dass ihre Situation mit hinreichender Wahrscheinlichkeit von den angefochtenen Bestimmungen beeinflusst werden kann, weist sie kein Interesse an ihrer Klage nach.

B.4.5. Wenn eine Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht, die nicht ihr persönliches Interesse geltend macht, vor dem Gerichtshof auftritt, ist es erforderlich, dass ihr Satzungszweck besonderer Art ist und sich daher vom allgemeinen Interesse unterscheidet, dass

sie ein kollektives Interesse vertritt, dass die angefochtene Norm ihren Zweck beeinträchtigen kann, und dass es sich schließlich nicht zeigt, dass dieser Zweck nicht oder nicht mehr tatsächlich erstrebt wird.

B.4.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 ist eine VoG, die gemäß ihrer Satzung die Verteidigung der Rechte der Steuerpflichtigen zum Zweck hat. Das verfolgte Interesse ist ein kollektives Interesse, das sich vom Allgemeininteresse unterscheidet und das von den angefochtenen Bestimmungen beeinflusst werden kann, insofern sie das Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen abändern. Schließlich geht aus den Tätigkeiten der klagenden Partei hervor, dass ihr Satzungszweck tatsächlich erstrebt wird.

B.4.7. Die Klage in der Rechtssache Nr. 8255 ist unzulässig. Im Übrigen werden die Einreden der Unzulässigkeit, die vom Ministerrat vorgebracht werden, abgewiesen.

Zur Hauptsache

B.5. Der Gerichtshof prüft die Einwände der klagenden Parteien in folgender Reihenfolge:

- Wesentlichkeitsausschluss (B.6 bis B.14);
- Wegzugsbesteuerung (B.15 bis B.52);
- zwischengeschaltete Konstruktionen (B.53 bis B.63);
- Verknüpfung der CFC-Regeln und des Kaiman-Systems (B.64 bis B.68);
- mit dem UBO-Register verbundene Vermutung (B.69 bis B.80);
- Steuerbefreiung von Mehrwerten auf Aktien (B.81 bis B.86);
- « Spezialfonds » (B.87 bis B.97);
- Ausschüttungen von Dividenden durch frühere Rechtsvereinbarungen (B.98 bis B.103).

In Bezug auf den Wesentlichkeitsausschluss (fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen fünften Klagegrund ab aus einem Verstoß durch Artikel 34 Nrn. 7 und 9 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung sowie gegen die Artikel 49 und 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV).

Die klagende Partei beanstandet den Behandlungsunterschied zwischen den Gründern, je nachdem, ob sie in eine belgische Gesellschaft oder in eine ausländische Gesellschaft oder Körperschaft investieren, insofern ein Steuerpflichtiger nur im zweiten Fall nachweisen muss, dass die ausländische Gesellschaft oder Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die im Anbieten von Gütern oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt besteht, um nicht mit der Transparenzsteuer besteuert zu werden. Insofern sie belgische Steuerpflichtige davon abhalte, in ausländische Gesellschaften zu investieren und sie zu gründen, und insofern sie umgekehrt ausländische Steuerpflichtige davon abhalte, nach Belgien zu kommen, um sich dort niederzulassen, verstoße die angefochtene Bestimmung gegen den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit (erster Teil). Die klagende Partei bemängelt sodann den Behandlungsunterschied zwischen Aktionären von Gesellschaften, je nachdem, ob deren wirtschaftliche Tätigkeit darin bestehe, Güter und Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten oder nicht, wie beispielsweise Vermögensverwaltungsgesellschaften (zweiter Teil). Die klagende Partei führt schließlich an, dass die angefochtene Bestimmung unverhältnismäßige Folgen habe, insbesondere indem sie (gemischte) Holdinggesellschaften und Vermögensverwaltungsgesellschaften, die keineswegs « Briefkastenfirmen » seien, ausschließe (dritter Teil).

Der Gerichtshof prüft die drei Teile des Klagegrunds zusammen.

B.7.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

B.7.2. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gelten angesichts aller Rechte und aller Freiheiten, einschließlich derjenigen, die sich aus internationalen Verträgen ergeben, welche für Belgien verbindlich sind.

B.7.3. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.7.4. Artikel 49 des AEUV bestimmt:

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

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

B.7.5. Artikel 63 des AEUV bestimmt:

« (1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

(2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten ».

B.8.1. Die Schaffung des Wesentlichkeitsausschlusses geht auf die Kaiman-Steuer 1.0 zurück. Aus den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 10. August 2015 geht hervor, dass der Gesetzgeber sich an das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 12. September 2006 *Cadbury Schweppes* (Große Kammer, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544) sowie an die Entschließung des Rates vom 8. Juni 2010 zur Koordinierung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (« CFC » – « Controlled Foreign Corporations ») und für Unterkapitalisierung (« thin capitalisation ») in der Europäischen Union angelehnt hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, SS. 37 bis 39).

Mit diesem Mechanismus sollte es dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden, den Nachweis zu erbringen, dass es sich bei der betreffenden Körperschaft nicht um eine Rechtsvereinbarung handelt und dass er die Grundfreiheiten nicht missbraucht (ebenda). Damals war insbesondere vorgesehen, dass eine Körperschaft, wenn sie « im Rahmen der Ausübung einer Berufstätigkeit an dem Ort, an dem sie ansässig ist, und gegebenenfalls an dem Ort, an dem sie eine Betriebsstätte hat, eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit » ausübt, nicht als Rechtsvereinbarung eingestuft wird (früherer Artikel 2 § 1 Nr. 1 des EStGB 1992).

B.8.2. Der Wesentlichkeitsausschluss wurde in der Folge mehrmals abgeändert. Unter anderem durch das Programmgesetz vom 26. Dezember 2015 hat der Gesetzgeber den Wesentlichkeitsausschluss in Artikel 5/1 § 3 des EStGB 1992 aufgenommen. Diese Abänderung hat zur Folge, dass die Körperschaft, die den Wesentlichkeitsausschluss geltend machen kann, immer noch als Rechtsvereinbarung eingestuft wird, dass aber die Einkünfte dieser Körperschaft bei deren Gründer für das betreffende Steuerjahr nicht der Transparenzsteuer unterliegen.

B.8.3. Mit dem Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 will der Gesetzgeber angesichts der Schwierigkeiten der Steuerverwaltung bei der Anwendung dieser Ausnahme den Anwendungsbereich des Wesentlichkeitsausschlusses klarstellen.

In der Begründung zum Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 heißt es:

« Bien que la taxe Caïman 2.0 ait clarifié l'exclusion de substance (la taxe ne s'applique pas aux constructions juridiques ayant une activité économique réelle), l'évaluation de cette activité économique réelle reste une question de fait difficile à établir pour l'administration

fiscale, surtout en cas de gestion de patrimoines très importants » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 22).

« Enfin, suite au rapport de la Cour des comptes, le présent projet propose de réécrire l'exclusion de substance, en vue de clarifier son champ d'application. Il s'inspire ici d'une clause similaire prévue pour les articles de la directive ATAD qui traitent de l'introduction d'une mesure CFC.

Dans la littérature professionnelle, cette exclusion est souvent associée à l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire *Cadbury Schweppes*.

Si l'exclusion de la substance trouve effectivement son origine dans cette dernière jurisprudence, elle a évolué depuis lors. En effet, la clause incluse dans la directive ATAD va au-delà du concept de 'montages purement artificiels', qui limite stricto sensu l'application des mesures relatives aux CFC aux sociétés dites 'boîtes aux lettres'.

Ce n'est donc pas l'intention que la clause de substance contenue dans le présent projet puisse être invoquée sans difficulté par toute construction juridique qui n'est pas une société boîte aux lettres afin de pouvoir éviter la taxe Caïman. Il est donc nécessaire d'examiner si toutes les dispositions de la clause de substance sont respectées.

Comme cela est également possible en vertu des dispositions relatives à la taxe Caïman, le fondateur peut apporter la preuve que la construction juridique a une substance suffisante et qu'elle exerce donc une activité économique substantielle qui s'appuie sur du personnel, des équipements, des biens et des locaux.

Afin d'éviter une interprétation erronée des termes 'activité économique', le présent projet clarifie le sens de ces termes. Concrètement, l'exercice d'une activité économique doit être compris comme l'offre de biens ou de services sur un marché donné. Cela a pour conséquence que les activités liées à la gestion du patrimoine privé ou familial ne peuvent pas être considérées comme une activité économique pour l'application de la présente disposition.

Ensuite, l'activité économique doit également être substantielle. Cela signifie que les revenus tirés de cette activité économique doivent être substantiels par rapport à l'ensemble des revenus tirés de la construction juridique.

Suite à l'avis du Conseil d'État, il est précisé que tous les revenus doivent être pris en compte pour l'appréciation de ce critère. Dans cette appréciation, il importe peu que ces revenus soient éventuellement qualifiés ultérieurement de revenus mobiliers, de revenus immobiliers, de revenus professionnels et de revenus divers en application de l'impôt transparent. Par exemple, si la construction juridique recueille des revenus mobiliers, ces revenus doivent être répartis entre, d'une part, les revenus mobiliers provenant de capitaux et biens mobiliers utilisés pour l'exercice de l'activité économique substantielle de la construction juridique et, d'autre part, les revenus mobiliers provenant de capitaux et biens mobiliers non liés à l'exercice de l'activité économique substantielle.

Enfin, cette définition suppose également que l'activité économique s'appuie sur un ensemble de personnel, d'équipements, d'actifs et de bâtiments. Toutefois, il ne suffit pas, pour satisfaire à ce critère, de créer une substance minimale en louant un espace de bureau et en occupant un employé rémunéré à temps partiel. L'ensemble du personnel, de l'équipement, des

actifs et des bâtiments doit être crédible par rapport au chiffre d'affaires et à l'activité économique qui est censée être exercée » (ebenda, SS. 28 und 29).

B.8.4. Artikel 5/1 § 3 des EStGB 1992 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, abgeändert durch Artikel 34 Nrn. 7 und 9 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmt:

« Paragraph 1 ist nicht für das Steuerjahr anwendbar, für das der Gründer:

[...]

b) in der jährlichen Einkommensteuererklärung angibt und auf einfaches Ersuchen nachweist, dass die Rechtsvereinbarung in einem Staat ansässig ist, mit dem Belgien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder eine Vereinbarung im Hinblick auf den Informationsaustausch in Steuersachen abgeschlossen hat oder der zusammen mit Belgien zu den Parteien eines anderen bilateralen oder multilateralen Rechtsinstruments gehört, sofern dieses Abkommen, diese Vereinbarung oder dieses Rechtsinstrument den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den Vertragsstaaten ermöglicht und:

- nachgewiesen wird, dass die Rechtsvereinbarung, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten, eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und ihre Einkünfte hauptsächlich durch diese Tätigkeit erzielt und dass

- diese wesentliche Tätigkeit die Verwaltung des Privatvermögens des Gründers beziehungsweise eines der Gründer dieser Rechtsvereinbarung nicht zum Ziel hat,

[...]

Für die Anwendung von Absatz 1 Buchstabe *b)* ist unter der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit das Anbieten von Gütern oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt zu verstehen ».

Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass die Einkünfte der Rechtsvereinbarung bei deren Gründer nicht der Transparenzsteuer unterliegen, wenn die Rechtsvereinbarung in einem Staat ansässig ist, mit dem Belgien Informationen in Steuersachen austauscht, wenn sie eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit mithilfe von Personal, Ausrüstung, Gütern und Räumlichkeiten ausübt und wenn ihre Einkünfte hauptsächlich durch diese erzielt werden und wenn diese wesentliche Tätigkeit die Verwaltung des Privatvermögens des Gründers beziehungsweise eines der Gründer dieser Rechtsvereinbarung nicht zum Ziel hat, wobei eine wirtschaftliche Tätigkeit als das Anbieten von Gütern oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt definiert ist.

Der Wesentlichkeitsausschluss verhindert nicht nur, dass die Einkünfte der Rechtsvereinbarung beim Gründer der Transparenzsteuer unterliegen, sondern auch, dass die Ausschüttung von Beträgen durch eine Rechtsvereinbarung (oder frühere Rechtsvereinbarung) und die fiktive Ausschüttung der Gewinne besteuert werden (Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 und letzter Absatz des EStGB 1992).

B.8.5. Eine teilweise analoge Ausnahme zum Wesentlichkeitsausschluss des Kaiman-Systems ist im CFC-System vorgesehen, das im Rahmen der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 « mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts » (nachstehend: ATAD-Richtlinie) in das EStGB 1992, abgeändert durch dasselbe Programmgesetz vom 22. Dezember 2023, aufgenommen wurde (siehe Artikel 185/2 § 4 des EStGB 1992).

Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass sich der Gesetzgeber zur Klarstellung des Wesentlichkeitsausschlusses an die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union auf dem Gebiet staatlicher Beihilfen angelehnt hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, SS. 17 und 18).

Während der Vorarbeiten hat der Minister der Finanzen mehrere Erläuterungen zu dieser im CFC-System vorgesehenen Ausnahme der Wesentlichkeit gegeben, die für das Verständnis der Tragweite des Wesentlichkeitsausschlusses des Kaiman-Systems hilfreich sind:

« En ce qui concerne l'interprétation de la notion d'activité économique, le ministre peut confirmer que l'objectif est de se conformer autant que possible à la jurisprudence (évolutive) de la Cour européenne de Justice et à la distinction opérée dans la jurisprudence entre activité économique et activité non économique. La Cour a indiqué dans la jurisprudence que des biens et des services peuvent être offerts sur un marché déterminé par une personne morale unique distincte ou par un groupe de plusieurs personnes morales distinctes. Une personne morale qui fait partie d'un groupe et qui offre seulement des services intragroupes, exerce donc également une activité économique si ce groupe offre certains biens ou services sur un marché déterminé et que les services ou les transactions intragroupes offerts par cette personne morale constituent un élément essentiel de la chaîne de valeur de l'activité économique du groupe. Les services intragroupes sont considérés comme non conformes au marché quand la rémunération de ces services ou l'objectif de ces services n'a manifestement pas été déterminé, dans sa globalité, sur la base de méthodes de prix de transfert acceptées au niveau international » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/005, S. 41).

« En ce qui concerne les sociétés holdings, il est important d'observer la distinction qui est opérée dans l'arrêt C-222/04 de la Cour de justice de l'Union européenne du 10 janvier 2006. Les sociétés holdings peuvent faire partie de l'activité économique du groupe si la société holding participe activement à la gestion de ce groupe qui constitue une entreprise sur laquelle la société holding exerce un contrôle. La question de savoir si la société holding dispose du personnel, des équipements, des biens et des locaux nécessaires pour soutenir son activité doit bien entendu être appréciée à la lumière de la nature des activités de la société holding. Il va de soi que toute activité intra-groupe qui constitue une part substantielle de l'activité économique du groupe nécessitera toujours certains équipements matériels en termes d'espace de bureau ou de personnel » (ebenda, S. 50).

B.9. Das Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen, insofern es mehrere Maßnahmen enthält, deren Ziel es ist, die Einkünfte aus Vermögen zu besteuern, die künstlich vom Vermögen eines Einwohners des Königreichs getrennt werden, indem auf Rechtsvereinbarungen zurückgegriffen wird, könnte ein Hindernis für die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr darstellen, die in den Artikeln 63 und 49 des AEUV garantiert sind, da es Personen, die der Steuer der natürlichen Personen oder der Steuer der juristischen Personen in Belgien unterliegen, davon abhalten könnte, Strukturen aufzubauen oder zu verlagern oder im Ausland zu investieren.

B.10.1. Ein solches Hindernis kann statthaft sein, wenn es durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist, wenn es geeignet ist, die Erreichung des verfolgten Zieles zu gewährleisten, und es nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist (EuGH, *Cadbury Schweppes*, vorerwähnt, Randnr. 47).

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung sowie eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten sind zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der im AEUV verbürgten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können (EuGH, 7. September 2017, C-6/16, *Eqiom SAS u.a.*, ECLI:EU:C:2017:641, Randnr. 63).

B.10.2. Die bloße Suche nach einer vorteilhafteren Steuerrechtslage in einem anderen Mitgliedstaat oder der Umstand allein, dass eine inländische Gesellschaft eine Zweitniederlassung, wie etwa eine Tochtergesellschaft, in einem anderen Mitgliedstaat gründet, kann nicht die allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründen und eine die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigende Maßnahme rechtfertigen (EuGH, *Cadbury Schweppes*, vorerwähnt, Randnrn. 36 und 50).

Es wurde jedoch geurteilt, dass « eine nationale Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, [...] gerechtfertigt sein [kann], wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen » (ebenda, Randnr. 51) und dass « sich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen [lässt], wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird » (ebenda, Randnr. 55). Was die Niederlassungsfreiheit betrifft, « impliziert der Niederlassungsbegriff [...] die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit [...]. Daher setzt sie eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus » (ebenda, Randnr. 54).

In Bezug auf den freien Kapitalverkehr hat der Gerichtshof der Europäischen Union präzisiert, dass die im vorerwähnten Urteil *Cadbury Schweppes* genannten Anhaltspunkte für die fehlende wirtschaftliche Realität der Niederlassung einer Gesellschaft « auch im Rahmen der Anwendung der Vorschriften über den freien Kapitalverkehr als Indizien für das Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung dienen [können], insbesondere wenn es sich als notwendig erweist, den wirtschaftlichen Grund für eine Beteiligung an einer Gesellschaft, die keine eigenen wirtschaftlichen Tätigkeiten entfaltet, zu bewerten. Der genannte Begriff [‘ rein künstliche Gestaltung ’] kann jedoch im Kontext des freien Kapitalverkehrs auch jede Vorkehrung umfassen, bei der das Hauptziel oder eines der Hauptziele darin besteht, durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erzielte Gewinne künstlich in Drittländer mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren » (EuGH, Große Kammer, 26. Februar 2019, C-135/17, *X GmbH*, ECLI:EU:C:2019:136, Randnr. 84).

Der Gerichtshof der Europäischen Union hat mehrmals geurteilt, dass Rechtsvorschriften zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung keine unwiderleglichen Vermutungen von Steuerhinterziehung einführen dürfen. In den Fällen, in denen eine künstliche Gestaltung oder ein künstlicher Vorgang nicht auszuschließen ist, müssen die nationalen Regelungen den Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu

unterwerfen, in die Lage versetzen, die wirtschaftlichen Gründe für seine Beteiligung an der betreffenden Gesellschaft oder die von ihr ausgeübte wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit nachzuweisen (EuGH, Große Kammer, 13. März 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECLI:EU:C:2007:161, Randnr. 82; *X GmbH*, vorerwähnt, Randnrn. 85 und 87).

B.11. Durch den in Artikel 5/1 § 3 Absatz 1 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 vorgesehenen Wesentlichkeitsausschluss führt der Gesetzgeber einen Mechanismus ein, auf dessen Grundlage die Gründer von Rechtsvereinbarungen, die eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die somit keine rein künstliche Gestaltung darstellen, nicht in diesem Zusammenhang besteuert werden.

Der Gerichtshof muss prüfen, ob die Beschränkung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit auf das Anbieten von Gütern oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt (Artikel 5/1 § 3 Absatz 2 des EStGB 1992) und der Ausschluss von Tätigkeiten, die die Verwaltung des Privatvermögens des Gründers beziehungsweise eines der Gründer dieser Rechtsvereinbarung zum Ziel haben (Artikel 5/1 § 3 Absatz 1 Buchstabe *b*) zweiter Gedankenstrich des EStGB 1992), mit den vom Gerichtshof der Europäischen Union festgelegten Anforderungen vereinbar sind.

B.12.1. Aus den in B.8.5 zitierten Vorarbeiten geht hervor, dass sich der Gesetzgeber zur Abgrenzung des Begriffs der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit auf den Begriff der « wirtschaftlichen Tätigkeit », wie er vom Gerichtshof der Europäischen Union im Bereich der staatlichen Beihilfen verwendet wird, bezieht.

In diesem Bereich definiert der Gerichtshof der Europäischen Union die wirtschaftliche Tätigkeit als « jede Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten » (EuGH, Große Kammer, 11. Juni 2020, C-262/18 P und C-271/18 P, *Europäische Kommission u.a.*, ECLI:EU:C:2020:450, Randnr. 29; 6. Mai 2021, C-142/20, *Analisi G. Caracciolo srl*, ECLI:EU:C:2021:368, Randnr. 55). Diese Definition gilt auch im Bereich des Wettbewerbsrechts.

B.12.2. Wie in B.10.2 erwähnt, ist eine Maßnahme, die wie das Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit einschränkt,

nur dann zulässig, wenn sie sich auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen bezieht, die den Zweck haben, der Steuer zu entgehen, die normalerweise in einem bestimmten Staat geschuldet wird.

Keines der in B.10 zitierten Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union beschränkt per se den Vorteil der Freizügigkeit auf Personen oder Unternehmen, die wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, die darin bestehen, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten. Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe *a*) Nr. 2 der ATAD-Richtlinie über den im CFC-System enthaltenen Wesentlichkeitsausschluss enthält auch keine Beschränkung dieser Art.

Was die Mutter-/Tochter-Richtlinie betrifft, hat der Gerichtshof der Europäischen Union entschieden, dass « der Umstand, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht oder ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, [...] für sich allein noch nicht [bedeutet], dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt. Hierbei ist es ohne Belang, dass die Verwaltung von Wirtschaftsgütern in Bezug auf die Mehrwertsteuer nicht als eine wirtschaftliche Tätigkeit angesehen wird, da für die im Ausgangsverfahren streitige Steuer und die Mehrwertsteuer unterschiedliche Rechtsrahmen gelten, mit denen jeweils unterschiedliche Ziele verfolgt werden » (EuGH, 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, *Deister Holding AG u.a.*, ECLI:EU:C:2017:1009, Randnrn. 72 und 73). In demselben Urteil hat der Gerichtshof geurteilt, dass außerdem bei einem Konzern die Feststellung einer rein künstlichen Konstruktion verlangt, « dass in jedem Einzelfall eine umfassende Prüfung der betreffenden Situation vorgenommen wird, die sich auf Gesichtspunkte wie die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale des Konzerns, zu dem die betreffende Muttergesellschaft gehört, und die Strukturen und Strategien dieses Konzerns erstreckt » (ebenda, Randnr. 74; Gerichtshof der Europäischen Freihandelsassoziation, 9. Juli 2014, *Fred. Olsen and Others and Petter Olsen and Others*, E-3/13 und E-20/13, Randnrn. 97 und 99).

Es wurde auch entschieden, dass « ein niedriges Besteuerungsniveau für Einkünfte einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft oder die ‘ passive ’ Natur der zu diesen Einkünften führenden Tätigkeit [...], auch wenn sie Indizien für eine Verhaltensweise, die geeignet ist, zu einer Steuerhinterziehung oder einer Steuerumgehung zu führen, darstellen können, für sich

genommen nicht ausreichend für die Feststellung [sind], dass die Beteiligung eines in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen an dieser Gesellschaft zwangsläufig in allen Fällen eine künstliche Gestaltung darstellt » (EuGH, *X GmbH*, vorerwähnt, Randnr. 86).

B.12.3. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Elemente ist im Kontext der Kaiman-Steuer die Beschränkung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit auf das Anbieten von Gütern oder Dienstleistungen durch die betreffende Rechtsvereinbarung auf einem bestimmten Markt nicht zulässig. Die reine Vermögensverwaltung durch die Rechtsvereinbarung oder der Umstand, dass die Einkünfte dieser Rechtsvereinbarung nur aus der Verwaltung dieses Vermögens stammen, reichen für sich genommen nicht aus, um das Vorliegen einer rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Gestaltung zu begründen.

Es ist Aufgabe der Steuerverwaltung unter Kontrolle des zuständigen Richters, auf der Grundlage sämtlicher vom Steuerpflichtigen beigebrachten Elemente festzustellen, ob die betreffende Rechtsvereinbarung eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung ist.

B.12.4. Schließlich ergibt sich der Ausschluss der Tätigkeiten, die die Verwaltung des Privatvermögens des Gründers beziehungsweise eines der Gründer dieser Rechtsvereinbarung zum Ziel haben, vom Vorteil des Wesentlichkeitsausschlusses aus dem Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit selbst. Eine Tätigkeit, die nur darin besteht, ein persönliches Vermögen zu verwalten, fällt nämlich unter die einfache Ausübung des Eigentumsrechts und nicht unter eine wirtschaftliche Tätigkeit (EuGH, 10. Januar 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze SpA u.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, Randnr. 111; EuGH, 20. Januar 2021, C-655/19, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu u.a.*, ECLI:EU:C:2021:40, Randnr. 29).

B.13. Im Übrigen ist es, da Artikel 5/1 § 3 des EStGB 1992 eine Ausnahme vom Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen schafft, mit der die Steuerhinterziehung und -umgehung bekämpft werden soll, sachdienlich, dass nur der Gründer einer Struktur, die diesem System unterliegen könnte, um nicht besteuert zu werden, nachweisen muss, dass die betreffende Rechtsvereinbarung eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Somit ist der angefochtene Behandlungsunterschied zwischen Gründern, je nachdem, ob sie in eine belgische Gesellschaft oder in eine ausländische Gesellschaft oder Körperschaft investieren, vernünftig gerechtfertigt.

B.14. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8252 ist in dem in B.12.3 angeführten Maße begründet. Artikel 5/1 § 3 Absatz 2 des EStGB 1992 ist für nichtig zu erklären.

In Bezug auf die Wegzugsbesteuerung (erster bis dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8252 und sechster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.15. Mehrere Klagegründe beziehen sich auf die drei Fälle der fiktiven Ausschüttung der Gewinne der Rechtsvereinbarung, die in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 35 Nr. 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, vorgesehen sind.

B.16.1. Mit dem Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 hat der Gesetzgeber zwei Fälle der fiktiven Liquidation einer Rechtsvereinbarung vorgesehen: einerseits, wenn eine Rechtsvereinbarung in einen anderen Staat verlegt wird oder im Falle der Übertragung ihrer Aktiva in einen anderen Staat und andererseits im Falle einer Einbringung der wirtschaftlichen Rechte, der Aktien oder Anteile beziehungsweise der Aktiva einer Rechtsvereinbarung in eine neue Struktur. In einem solchen Fall wird davon ausgegangen, dass die nicht ausgeschütteten Einkünfte der Rechtsvereinbarung dem Gründer dieser Rechtsvereinbarung zuerkannt oder ausgeschüttet werden (früherer Artikel 5/1 § 2 des EStGB 1992).

In den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 25. Dezember 2020 heißt es:

« Afin de maintenir le rapatriement des réserves historiquement constituées et donc d'augmenter le rendement et l'effectivité du régime d'imposition, il est proposé dans le présent projet d'assimiler deux situations spécifiques à une liquidation.

Dans le cas où la construction juridique, y compris tous les actifs, déménage vers un autre État, ou dans le cas où les actifs d'une construction juridique sont transférés vers un autre État avec lequel il n'existe pas d'échange d'informations fiscales effectif, ces actifs sont présumés de façon irréfragable être distribués. Cette disposition vise à empêcher que la taxe de transparence ne soit éludée en raison du fait qu'une construction juridique serait déplacée vers

un État qui n'échange pas d'informations fiscales exploitables, de sorte que l'administration ne pourrait plus recevoir d'informations lui permettant d'appliquer la taxe de transparence.

La liquidation d'une construction juridique est également présumée de façon irréfragable dans le cas où les droits économiques, les actions ou parts ou les actifs d'une construction juridique visée au a) ou b) sont apportés à une nouvelle structure. On vise en l'espèce à décourager l'accumulation et la conception de constructions juridiques en structures complexes qui ont pour but d'empêcher l'administration de procéder effectivement à un prélèvement d'impôt.

Il est évident que l'exonération prévue à l'article 21, alinéa 1er, 12°, CIR 92, est par ailleurs d'application dans le cas où les revenus non distribués mais bien imposés, sont ensuite effectivement distribués » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 37).

Die unwiderlegbare Vermutung der Ausschüttung fand nur Anwendung, wenn die Aktiva einer Rechtsvereinbarung in einen in Steuersachen nicht kooperativen Staat übertragen wurden oder wenn die Rechte oder Aktiva einer Rechtsvereinbarung in eine andere Struktur eingebracht wurden.

B.16.2. In seinem Bericht über die Kaiman-Steuer 2.0 stellt der Rechnungshof fest, dass Wegzug belgischer Steuerpflichtiger ins Ausland mehrere Probleme aufwirft:

« La taxe Caïman belge s'applique uniquement aux habitants du Royaume ou aux personnes soumises à l'impôt des personnes morales (IPM). Les revenus de constructions juridiques étrangères sont dès lors imposés comme s'ils avaient été recueillis directement par les contribuables visés à l'article 3 du CIR 92 (IPP) et à l'article 220 du CIR 92 (IPM). La conséquence logique est que la taxe Caïman cesse de s'appliquer si le contribuable belge décide de quitter la Belgique. L'examen par [l'Administration générale de l'inspection spéciale des impôts (ci-après : l'Agisi)] du registre UBO luxembourgeois montre que de tels départs existent. Il révèle que 179 Belges bénéficiaires d'une société de gestion de patrimoine familial (SPF) luxembourgeoise ont quitté la Belgique. Dans le cadre d'une autre analyse, l'Agisi a pu identifier 139 contribuables belges impliqués dans les Pandora Papers, dont 66 ne sont plus habitants du Royaume et ont déménagé en Suisse, au Royaume-Uni, à Monaco, au grand-duché de Luxembourg, en France, en Israël et dans les Émirats arabes unis. Pour être opposable au fisc, ce déménagement ne peut bien entendu pas être feint. L'administration fiscale tente de contrôler ce point, mais une telle vérification requiert un travail considérable et doit être réalisée au cas par cas.

L'administration fiscale indique dans sa réponse qu'elle dispose seulement d'une compétence d'investigation limitée et que les parquets, qui peuvent enquêter au pénal sur les départs fictifs à l'étranger (fraude au domicile), sont porteurs d'une valeur ajoutée importante.

Elle souligne également que l'article 5/1, § 2, du CIR 92 impose un impôt de liquidation en cas de déplacement de la construction juridique, mais que cet impôt ne s'applique pas si le fondateur belge déménage à l'étranger. En instaurant la taxe Caïman 2.0, le législateur envisageait précisément de cibler les capitaux fiscalement prescrits, mais cet objectif n'est pas

atteint si le fondateur belge déménage à l'étranger. L'instauration d'une *exit tax* pourrait résoudre le problème » (vorerwähnter Bericht des Rechnungshofes vom 5. April 2023, SS. 23 und 24).

B.16.3. Artikel 18 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 35 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmt:

« Dividenden umfassen:

[...]

3/1. nicht ausgeschüttete Gewinne einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a)* und *b)* erwähnten Rechtsvereinbarung, für die davon ausgegangen wird, dass sie dem Gründer einer Rechtsvereinbarung zuerkannt oder ausgeschüttet werden zu dem Zeitpunkt, zu dem:

- die wirtschaftlichen Rechte, die Aktien oder Anteile beziehungsweise die Aktiva der Rechtsvereinbarung in eine andere Rechtsvereinbarung oder juristische Person eingebracht werden oder in einen anderen Staat oder ein anderes Steuergebiet als Belgien übertragen werden oder

- die natürliche Person, die Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist, ihren Wohn- oder Vermögenssitz ins Ausland verlegt oder

- die Hauptniederlassung oder der Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz der in Artikel 220 erwähnten juristischen Person, die Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist, ins Ausland verlegt wird,

[...]

Für die Anwendung von Absatz 1 Nr. 3/1 werden die nicht ausgeschütteten Gewinne einer Tochterkonstruktion, für die gemäß dieser Bestimmung davon ausgegangen wird, dass sie dem Gründer zuerkannt oder ausgeschüttet werden, insoweit begrenzt, wie er über eine zwischengeschaltete Konstruktion oder über eine Kette von zwischengeschalteten Konstruktionen der Gründer der Tochterkonstruktion ist.

Absatz 1 Nr. 3/1 ist nicht auf eine Rechtsvereinbarung anwendbar, die aufgrund von Artikel 5/1 § 3 von der Anwendung des Artikels 5/1 § 1 oder des Artikels 220/1 ausgeschlossen ist ».

Artikel 413/1 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmt:

« § 1. Die in § 2 erwähnte Wahl zwischen der sofortigen Zahlung und der gestaffelten Zahlung ist nur anwendbar auf den noch geschuldeten Anteil der Einkommensteuer, der auf der Grundlage folgender Einkünfte festgelegt wird:

[...]

7. der in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 erwähnten nicht ausgeschütteten Gewinne, wenn diese von einer Rechtsvereinbarung stammen, die in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig ist.

[...]

§ 2. Der noch geschuldete Anteil der Einkommensteuer, der auf der Grundlage der in § 1 erwähnten Einkünfte festgelegt wird, muss innerhalb einer Frist von zwei Monaten ab Versendung des Steuerbescheids gezahlt werden:

1. entweder in Höhe des gesamten Betrags

2. oder in Höhe eines Fünftels des Betrags, auf ausdrücklichen Antrag des Steuerschuldners, der innerhalb derselben Frist anhand des in § 4 erwähnten Formulars an den zuständigen Einnahmer gerichtet wird. Der Restbetrag wird im Laufe der vier folgenden Jahre in gleichen Raten spätestens an jedem Jahrestag des Fälligkeitstermins der ersten Zahlung entrichtet. Der Restbetrag des Anteils der Steuer kann jederzeit auf einmal gezahlt werden.

Wählt der Steuerschuldner die in Absatz 1 erwähnte gestaffelte Zahlung, kann er keine andere Maßnahme in Anspruch nehmen, durch die ein Aufschub der Zahlungen des noch geschuldeten Anteils gewährt wird.

[...]».

B.16.4. In den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 heißt es:

« Malgré la taxe Caïman 2.0 renforcée, un certain nombre de problèmes importants subsistent dans la législation, que la Cour des comptes a également soulignés dans son récent rapport.

Ainsi, la taxe de transparence ne s'applique logiquement pas si les contribuables quittent définitivement la Belgique et cessent d'être habitants du Royaume. Le contrôle de la sincérité de cette migration fiscale est toutefois complexe et chronophage.

[...]

Hormis les adaptations susmentionnées suite à l'introduction du nouveau concept de construction intermédiaire, le présent projet propose également les adaptations suivantes à l'article 5/1 CIR 92 afin de décourager le transfert des capitaux détenus dans une construction juridique vers une autre construction juridique et d'encourager un transfert de ces capitaux vers la Belgique.

Afin de pouvoir désormais classer correctement les revenus résultant du transfert de siège d'une construction juridique, ce volet, qui figurait au paragraphe 2, est déplacé à l'article 18, de sorte qu'il devienne clair que ces revenus doivent être considérés comme un dividende (fictif).

[...]

Comme déjà mentionné ci-dessus, le régime prévu à l'article 5/1, § 2, CIR 92, est transféré à l'article 18, § 1er, 3^o/1, CIR 92, afin de pouvoir taxer en tant que dividende le capital censé être attribué à la suite de la délocalisation d'une construction juridique.

À la suite du rapport de la Cour des comptes, une adaptation a été apportée à ce régime. Ce rapport a montré que les dispositions légales actuelles n'incitent pas les fondateurs à transférer les constructions juridiques ou les actifs de celles-ci en Belgique. Suite à l'avis du Conseil d'État, il est précisé que l'adaptation apportée vise donc à mieux encourager dorénavant le transfert de ces actifs en Belgique.

En outre, la taxe de sortie a également été prévue dans les cas où le fondateur transfère son domicile fiscal à l'étranger. Afin d'atténuer l'application de cette taxe de sortie comme prévu à l'article 5 de la directive ATAD, le paiement étalé tel que prévu à l'article 413/1 CIR 92 sera également possible » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, SS. 22 bis 30).

B.17. Die klagenden Parteien führen mehrere Beschwerdegründe gegen den in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 vorgesehenen Mechanismus der fiktiven Ausschüttung von Dividenden an.

Die Begriffe der « nicht ausgeschütteten Gewinne », der « wirtschaftlichen Rechte » und der « Übertragung »

B.18. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 35 und 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen Artikel 170 der Verfassung in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit und an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 16 und 17 der Verfassung, mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention (nachstehend: erstes Zusatzprotokoll) und mit dem Grundsatz der Gleichheit vor der Steuer, insofern in den angefochtenen Bestimmungen die Begriffe « nicht ausgeschüttete Gewinne », « wirtschaftliche Rechte » und « Übertragung » nicht definiert sind.

B.19. Die klagende Partei macht im Wesentlichen einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen, der eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung des Eigentumsrechts zur Folge hätte, geltend. Da die klagende Partei weder einen speziellen Beschwerdegrund zum Eigentumsrecht noch zu den anderen geltend gemachten Bestimmungen darlegt, beschränkt der Gerichtshof seine Prüfung auf den Verstoß gegen das Legalitätsprinzip.

B.20.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

Aus dieser Bestimmung geht hervor, dass die wesentlichen Bestandteile einer jeden Steuer, die zugunsten der Föderalbehörde eingeführt wird, grundsätzlich durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung festgelegt werden müssen und dass diese Elemente anhand von präzisen, unzweideutigen und deutlichen Begriffen im Gesetz angeführt sein müssen.

Zu den wesentlichen Bestandteilen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.20.2. Das Legalitätsprinzip in Steuersachen setzt daher voraus, dass das Steuergesetz präzise, eindeutige und klare Kriterien enthält, anhand derer bestimmt werden kann, wann die Steuer geschuldet wird, wer steuerpflichtig ist und in welcher Höhe. Die Voraussetzung, dass Steuern und Steuerbefreiungen im Gesetz klar zu definieren sind, ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige auf der Grundlage des Wortlauts der relevanten Bestimmung und, falls erforderlich, mithilfe deren Auslegung durch die Gerichte wissen kann, ob er steuerpflichtig ist oder nicht und in welcher Höhe.

Das Legalitätsprinzip steht dem nicht entgegen, dass der Steuerverwaltung ein Beurteilungsspielraum unter der Aufsicht der Gerichte eingeräumt wird. Das bedeutet nicht, dass die Bestimmung, durch die dieser Beurteilungsspielraum eingeräumt wird, dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit nicht entspricht.

B.21. Während der Vorarbeiten hat der Minister der Finanzen erklärt, dass der Begriff « nicht ausgeschüttete Gewinne » « in Verbindung mit den Bestimmungen von Artikel 18 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 auszulegen ist. Es handelt sich also um alle Rücklagen, die das Vermögen der Rechtsvereinbarung über das vom Gründer eingebrachte Vermögen hinaus erwirtschaftet hat » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/014, S. 24).

Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 stuft als Dividenden ein « Beträge [...], die zuerkannt oder ausgeschüttet werden von einer Körperschaft, die für mindestens einen der drei abgelaufenen Besteuerungszeiträume als Rechtsvereinbarung galt, die nicht aufgrund von Artikel 5/1 § 3 von der Anwendung des Artikels 5/1 § 1 oder des Artikels 220/1 ausgeschlossen ist, [...] 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 ».

Daraus folgt, dass sich der Begriff « nicht ausgeschüttete Gewinne » auf die Rücklagen der Rechtsvereinbarung bezieht, die die Höhe des vom Gründer eingebrachten Kapitalvermögens übersteigen. Da die Begriffe « Gewinn » und « Rücklage » Einkünfte voraussetzen, die von der Rechtsvereinbarung, gegebenenfalls infolge der Veräußerung von Aktiva, erzielt und nicht ausgeschüttet wurden, bezieht sich der Begriff « nicht ausgeschüttete Gewinne » nicht auf latente Wertzuwächse von Aktiva.

B.22. Der Begriff « wirtschaftliche Rechte » bezieht sich auf bestimmte Rechte, die sich vom Eigentumsrecht unterscheiden und deren Inhaber Vermögensvorteile erhalten, wie beispielsweise im belgischen Recht der Nießbrauch (Artikel 3.138 des Zivilgesetzbuches) oder Aktienzertifikate (Artikel 5:49 § 1 des Gesetzbuches der Gesellschaften und Vereinigungen).

B.23. Der Begriff « Übertragung » ist in seinem üblichen Sinne auszulegen. Aus den weiter oben zitierten Vorarbeiten und der Geschichte der Maßnahme geht eindeutig hervor, dass sich die Übertragung von wirtschaftlichen Rechten, Aktien oder Anteilen beziehungsweise Aktiva der Rechtsvereinbarung in einen anderen Staat oder ein anderes Rechtssystem als Belgien auch auf die Verlegung des Sitzes der Rechtsvereinbarung bezieht (siehe *Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, SS. 28 bis 30).

B.24. Da der Gesetzgeber klare, präzise und eindeutige Begriffe verwendet hat, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen zu bestimmen, ob er der Steuer unterliegt und gegebenenfalls in welchem Maße, sind die Artikel 35 und 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 mit dem Legalitätsprinzip in Steuersachen, das in Artikel 170 § 1 der Verfassung gewährleistet ist, vereinbar.

Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8252 ist unbegründet.

Die grundsätzliche Zulässigkeit der Wegzugsbesteuerung

B.25. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 leitet einen dritten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 35 und 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 21, 45 bis 55 und 63 bis 66 des AEUV, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern die Wegzugsbesteuerung ein ungerechtfertigtes und unverhältnismäßiges Hindernis für die von diesen Bestimmungen gewährleisteten Freiheiten darstellt. Nach Auffassung der klagenden Partei beruhen die angefochtenen Bestimmungen auf der Vermutung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, was der Gerichtshof der Europäischen Union nicht gestattet. Sodann bezögen sie sich auf alle gebildeten Rücklagen, unabhängig davon, ob diese gebildet wurden, während der Steuerpflichtige in Belgien ansässig war, oder nicht. Außerdem ermöglichten sie nur eine begrenzte Staffelung der Steuerzahlung, ohne dass eine tatsächliche Ausschüttung von Gewinnen erforderlich sei. Schließlich sei die Maßnahme nicht notwendig, da auch ohne die Maßnahme in Belgien weiterhin die Transparenzsteuer geschuldet werde und sie lediglich darauf abziele, den Besitz und Verkehr von Kapital in anderen Staaten als Belgien zu bestrafen.

B.26. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen sechsten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch Artikel 35 Nr. 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, die Artikel 49 und 63 des AEUV, Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls sowie gegen den Grundsatz der Nichtrückwirkung.

Die klagende Partei beanstandet die Gleichbehandlung des Gründers einer Rechtsstruktur, deren Einkünfte in einem Zeitraum erzielt wurden, in dem dieser Gründer steuerlich in Belgien ansässig war, und des Gründers, der sich, nachdem er im Ausland gelebt hat, in Belgien niederlässt, sodass die in der Rechtsstruktur gebildeten Rücklagen zum Teil gebildet wurden, als der Gründer nicht steuerlich in Belgien ansässig war (erster Teil). Die klagende Partei beanstandet die rückwirkende Anwendung der Wegzugsbesteuerung auf die vor 2015 gebildeten Rücklagen aus dem Grund, dass das Legalitätsprinzip es verbietet, dass ein Steuergesetz mit Rückwirkung angewandt wird (zweiter Teil). Die klagende Partei beanstandet den Behandlungsunterschied zwischen Gründern einer Rechtsvereinbarung, je nachdem, ob sie

in Belgien bleiben oder nicht, da die Wegzugsbesteuerung nur im zweiten Fall unmittelbar zur Anwendung kommt. Indem sie den Wegzug von Steuerpflichtigen aus Belgien verhindere, verstoße die Wegzugsbesteuerung gegen die Niederlassungsfreiheit (dritter Teil). Die klagende Partei bemängelt auch den Behandlungsunterschied zwischen einem Gründer, der im Falle einer Übertragung der Aktiva einer Rechtsvereinbarung in einen anderen Staat als Belgien, selbst wenn es sich um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (nachstehend: EWR) handelt, bezüglich der (latenten) Rücklagen besteuert wird, und einem Gründer, der bei der Übertragung der Aktiva einer Rechtsvereinbarung nach Belgien oder bei der Einbringung in eine belgische Gesellschaft der Besteuerung entgeht. Die Wegzugsbesteuerung führe zu einer Doppelbesteuerung, wenn die in einen anderen Staat des EWR verlagerten Rücklagen der Rechtsvereinbarung ausgeschüttet würden und wenn sie dort einer Quellensteuer unterlägen. Ein ähnlicher Behandlungsunterschied bestehe für die Einbringung der Aktien einer Rechtsvereinbarung in eine ausländische Körperschaft gegenüber einer belgischen Körperschaft (vierter Teil).

Angesichts des Zusammenhangs dieser Beschwerdegründe prüft der Gerichtshof sie zusammen.

B.27.1. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, macht die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 einen Verstoß gegen die Bestimmungen des AEUV in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung geltend. Da die klagende Partei in ihrem Klagegrund nur Beschwerdegründe darlegt, die aus einem Verstoß gegen den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit abgeleitet sind, beschränkt der Gerichtshof seine Prüfung in dieser Weise.

B.27.2. Da die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 im Rahmen des Verstoßes gegen Artikel 49 des AEUV im ersten Teil ihres sechsten Klagegrunds keinen Beschwerdegrund anführt, berücksichtigt der Gerichtshof diesen bei der Prüfung dieses Teils nicht.

B.28. Wie in B.7 erwähnt, gewährleisten die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung und die Artikel 49 und 63 des AEUV die Niederlassungsfreiheit innerhalb der Europäischen Union sowie den freien Kapitalverkehr.

B.29. Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls gewährleisten das Recht auf Achtung des Eigentums. Eine Steuer stellt grundsätzlich eine Einmischung in das Recht auf Achtung des Eigentums dar.

Die Einmischung in das Recht auf Achtung des Eigentums ist nur mit diesem Recht vereinbar, wenn sie in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel steht, das heißt wenn dadurch nicht das faire Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses und denjenigen des Schutzes dieses Rechtes zerstört wird. Auch wenn der Gesetzgeber über ein breite Ermessensbefugnis verfügt, verstößt eine Steuer oder eine andere Abgabe folglich gegen dieses Recht, wenn sie dem Steuerpflichtigen oder Abgabepflichtigen eine übertriebene Last auferlegt oder seine finanzielle Situation grundlegend beeinträchtigt (EuGHMR, 31. Januar 2006, *Dukmedjian gegen Frankreich*, ECLI:CE:ECHR:2006:0131JUD006049500, §§ 52-58; Entscheidung, 15. Dezember 2009, *Tardieu de Maleissye u.a. gegen Frankreich*, ECLI:CE:ECHR:2009:1215DEC005185407; 16. März 2010, *di Belmonte gegen Italien*, ECLI:CE:ECHR:2010:0316JUD007263801, §§ 38-40).

B.30. Die Nichtrückwirkung von Gesetzen ist eine Garantie zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit.

Eine steuerrechtliche Vorschrift kann nur dann als rückwirkend eingestuft werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

In Bezug auf Einkommensteuern entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem die Einkünfte, die die Besteuerungsgrundlage bilden, erworben wurden, d.h. des Besteuerungszeitraums.

Folglich können alle Änderungen, die vor dem Ende des Besteuerungszeitraums an den Bestimmungen über die Einkommensteuern vorgenommen wurden, angewandt werden, ohne dass davon auszugehen ist, dass sie Rückwirkung hätten.

Das Allgemeininteresse kann es erfordern, dass eine vom Gesetzgeber für notwendig erachtete Steuermaßnahme Rückwirkung hat, wodurch es für die Steuerpflichtigen unmöglich

wird, durch ein antizipierendes Verhalten die beabsichtigten Folgen der Maßnahme zu verringern.

B.31. Insofern er Personen, die der Steuer der natürlichen Personen oder der Steuer der juristischen Personen in Belgien unterliegen, davon abhalten könnte, ihren Wohnort oder ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat zu begründen und Strukturen zu verlagern oder im Ausland zu investieren, könnte Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit darstellen, die in den Artikeln 49 und 63 des AEUV garantiert sind.

B.32.1. Wie in B.10.1 erwähnt, kann ein solches Hindernis statthaft sein, wenn es durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist, wenn es geeignet ist, die Erreichung des verfolgten Zieles zu gewährleisten, und es nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung sowie eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten sind zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der im AEUV verbürgten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können.

B.32.2. Dem Gerichtshof der Europäischen Union zufolge kann « die Verlegung des Verwaltungssitzes eines Trusts von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat nicht bedeuten [...], dass der Herkunftsmitgliedstaat auf sein Recht zur Besteuerung eines Wertzuwachses, der im Rahmen seiner Steuerhoheit vor dieser Verlegung erzielt wurde, verzichten muss. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof festgestellt, dass ein Mitgliedstaat nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, nämlich der Steueransässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland während der Entstehung der nicht realisierten Wertzuwächse, das Recht hat, diese Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern. Eine solche Maßnahme soll Situationen verhindern, die das Recht des Herkunftsmitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten gefährden können, und kann daher aus Gründen der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein » (EuGH, 23. Januar 2014, C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, ECLI:EU:C:2014:20, Randnr. 49; 14. September 2017, C-646/15, *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, ECLI:EU:C:2017:682, Randnr. 52).

Zudem erfordert es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass dem Steuerpflichtige unter bestimmten Umständen die Wahl gelassen wird, ob er die Steuer sofort oder gestaffelt bezahlt (EuGH, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, vorerwähnt, Randnr. 61; *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, vorerwähnt, Randnr. 57).

B.33. Wie in B.8.4 erwähnt, findet Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 keine Anwendung auf Gründer einer Rechtsvereinbarung, die nachweisen können, dass diese eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (Artikel 18 letzter Absatz des EStGB 1992). Die Fälle der fiktiven Ausschüttung von Dividenden, die in dieser Bestimmung vorgesehen sind, können folglich nur auf künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Strukturen angewandt werden, deren Einkünfte daher grundsätzlich der Besteuerungsbefugnis Belgiens unterliegen.

Was die Wegzugsbesteuerung betrifft, die bei Verlegung des Wohn- oder Vermögenssitzes der natürlichen Person, die Gründer einer Rechtsvereinbarung ist, und der Hauptniederlassung oder des Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitzes der in Artikel 220 des EStGB 1992 erwähnten juristischen Person, die Gründer einer Rechtsvereinbarung ist, ins Ausland vorgesehen ist, ist diese Maßnahme durch die Ziele der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung sowie einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten vernünftig gerechtfertigt.

Soweit und insofern die betreffenden nicht ausgeschütteten Gewinne grundsätzlich Einkünfte sind, die normalerweise der Besteuerungsbefugnis von Belgien unterliegen, ist es vernünftig gerechtfertigt, dass diese nicht ausgeschütteten Gewinne bei Wegzug des Steuerpflichtigen ins Ausland der Steuer unterworfen werden können. Nach einem solchen Wegzug wäre Belgien nämlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die betreffenden Einkünfte gehindert (siehe EuGH, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, vorerwähnt, Randnr. 56). Die vorerwähnte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union über die Möglichkeit eines Mitgliedstaats, die im Rahmen seiner Steuerhoheit entstandenen latenten Wertzuwächse bei Wegzug des Steuerpflichtigen ins Ausland zu besteuern, gilt erst recht für nicht ausgeschüttete Gewinne einer Rechtsvereinbarung.

Die gleiche Argumentation gilt bei einer Einbringung von wirtschaftlichen Rechten, Aktien oder Anteilen beziehungsweise Aktiva einer Rechtsvereinbarung in eine andere

Rechtsvereinbarung oder juristische Person oder bei Übertragung dieser Rechte, Aktien, Anteile oder Aktiva in einen anderen Staat oder ein anderes Rechtssystem als Belgien. Zwar wird in einem solchen Fall weiterhin in Belgien die Transparenzsteuer geschuldet, weil der Gründer in Belgien bleibt. Jedoch kann der Gesetzgeber im ersten Fall vernünftigerweise bestrebt sein, « die Anhäufung und Gestaltung komplexer Rechtsvereinbarungen zu verhindern, die das Ziel haben, die Verwaltung daran zu hindern, die Erhebung der Steuer tatsächlich vorzunehmen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 37, insbesondere indem sie Kontrollen erschweren. Außerdem kann der Gesetzgeber im zweiten Fall ebenso legitimerweise die Steuerpflichtigen dazu ermutigen, Rechtsvereinbarungen, die künstlich von ihrem Gründer getrennt sind, nach Belgien zurückzuführen. Da diese Rechtsvereinbarungen keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, ist es vernünftig gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber ihre Gründer davon abhält, sie in andere Staaten als Belgien, einschließlich anderer Mitgliedstaaten, zu verlegen.

B.34. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 behauptet, die angefochtene Maßnahme nicht auf einer generellen Vermutung der Steuerhinterziehung beruht. Überdies ist der Umstand, dass die Wegzugssteuer vom Gründer der Rechtsvereinbarung unabhängig von jeder tatsächlichen Ausschüttung von deren Gewinnen geschuldet wird, wobei in bestimmten Fällen die Möglichkeit besteht, sich für eine gestaffelte Zahlung der Steuer zu entscheiden, durch die vorerwähnten Gründe vernünftig gerechtfertigt. Was vom Gerichtshof der Europäischen Union für die latenten Wertzuwächse zugelassen wird, gilt erst recht für die angefochtene Wegzugsbesteuerung.

B.35. Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass sich die Wegzugsbesteuerung auf Gewinne bezieht, die von der Rechtsvereinbarung erzielt wurden, als die natürliche oder juristische Person, die Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist, je nach Fall ihren Wohn- oder Vermögenssitz oder ihre Niederlassung oder ihren Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz noch nicht in Belgien hatte, und die folglich nicht im Rahmen der Steuerhoheit Belgiens entstanden sind.

In diesem Maße geht Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 über das hinaus, was für eine Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung sowie für eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten notwendig ist.

Entgegen den Ausführungen des Ministerrats ist es nicht vernünftig gerechtfertigt, die tatsächliche Ausschüttung von Dividenden in Belgien und eine fiktive Ausschüttung von Dividenden gleichzusetzen, wie es Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 vorsieht.

B.36. Hingegen ist es angesichts der Ziele des Gesetzgebers sachdienlich, dass die in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 vorgesehene Wegzugsbesteuerung auch auf Rücklagen Anwendung findet, die vor der Einführung der Steuer auf Rechtsvereinbarungen durch das Programmgesetz vom 10. August 2015 gebildet wurden, sofern es sich um Einkünfte handelt, die im Rahmen der Steuerhoheit von Belgien entstanden und der belgischen Steuer künstlichen entzogen worden sind.

Da - wie in B.30 erwähnt - im Bereich von Einkommensteuern die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem die Einkünfte, die die Besteuerungsgrundlage bilden, erworben wurden, d.h. des Besteuerungszeitraums, entsteht, hat die angefochtene Maßnahme, die im *Belgischen Staatsblatt* vom 29. Dezember 2023 veröffentlicht wurde, insofern sich die Wegzugsbesteuerung auf Einkünfte bezieht, die zwar fiktiv, aber dennoch dem Gründer der Rechtsvereinbarung ab dem 1. Januar 2024 zuerkannt wurden, keine Rückwirkung. Die angefochtene Maßnahme bezieht sich nämlich auf einen Besteuerungszeitraum, der zum Zeitpunkt der Abänderung noch nicht begonnen hat. Der Umstand, dass die Rechtsvereinbarung selbst diese Einkünfte vor Inkrafttreten des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 erzielt hat, führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung.

B.37. Aufgrund von Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 sind nicht ausgeschüttete Einkünfte der Rechtsvereinbarung, die vorher beim Gründer mit der Transparenzsteuer besteuert wurden, steuerfrei, wobei für die Anwendung dieser Regel « davon ausgegangen [wird], dass die ältesten bezogenen Einkünfte als Erstes ausgeschüttet werden, und [...] auch davon ausgegangen [wird], dass die Einkünfte in Belgien nicht ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren, wenn sie nicht in den Anwendungsbereich des vorliegenden Gesetzbuches fallen oder aufgrund des vorliegenden Gesetzbuches oder eines Abkommens steuerfrei sind » [...] (zu dieser Regel siehe unten, B.81 bis B.86).

Zudem gibt Artikel 413/1 § 1 Absatz 1 Nr. 7 des EStGB 1992 dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, sich für eine gestaffelte Zahlung der Steuer zu entscheiden, was gemäß dem in B.32.2 Erwähnten zur Verhältnismäßigkeit der Maßnahme beiträgt.

B.38. Laut dem Gerichtshof der Europäischen Union « [garantiert] der Vertrag einer unter Art. 54 AEUV fallenden Gesellschaft nicht [...], dass die Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat steuerneutral ist. Aufgrund der unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten in diesem Bereich kann eine solche Verlegung für eine Gesellschaft je nach dem Einzelfall steuerlich mehr oder weniger vorteilhaft oder nachteilig sein [...]. Die Niederlassungsfreiheit kann nämlich nicht dahin verstanden werden, dass ein Mitgliedstaat verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede Ungleichheit, die sich aus den nationalen Steuerregelungen ergibt, beseitigt » (EuGH, Große Kammer, 29. November 2011, C 371/10, *National Grid Indus BV*, ECLI:EU:C:2011:785, Randnr. 62).

Deshalb ist die Möglichkeit, dass der Gründer der Rechtsvereinbarung bei einer Verlegung der Rechtsvereinbarung in einen anderen Staat des EWR und einer späteren tatsächlichen Ausschüttung der Rücklagen der Rechtsvereinbarung einer Steuer dieses Staates unterworfen wird, was zu einer Situation der Doppelbesteuerung führen würde, ein Risiko, das damit verbunden ist, dass diese Materie auf europäischer Ebene nicht harmonisiert ist. Da die betreffenden Einkünfte im Rahmen der Steuerhoheit Belgiens entstanden sind, ist es vernünftig gerechtfertigt, dass Belgien sie besteuert, ohne das Steuerwesen der anderen potenziell betroffenen Staaten berücksichtigen zu müssen.

B.39. In Anbetracht des Vorstehenden ist der Behandlungsunterschied zwischen Gründern einer Rechtsvereinbarung, je nachdem, ob sie in Belgien bleiben oder nicht, da die Wegzugssteuer nur im zweiten Fall geschuldet wird, vernünftig gerechtfertigt.

Schließlich ist dem Gerichtshof der Europäischen Union keine Vorabentscheidungsfrage zu stellen, da die betroffenen Bestimmungen des AEUV, wie in B.32.2, B.33 und B.38 erwähnt, bereits von ihm ausgelegt worden sind (EuGH, 6. Oktober 1982, C-283/81, *CILFIT*, ECLI:EU:C:1982:335, Randnr. 21; EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2021, C-561/19,

Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi SpA, ECLI:EU:C:2021:799, Randnr. 33).

B.40. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8252 und der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256 sind nur in dem in B.35 angegebenen Maße begründet.

Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 ist für nichtig zu erklären, aber nur in dem Maße, in dem er zur Folge hat, nicht ausgeschüttete Gewinne steuerpflichtig zu machen, die von einer Rechtsvereinbarung erzielt wurden, als die natürliche oder juristische Person, die Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist, je nach Fall ihren Wohn- oder Vermögenssitz oder ihre Niederlassung oder ihren Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz noch nicht in Belgien hatte.

Im Übrigen sind die Klagegründe unbegründet.

Die Möglichkeit, sich für eine gestaffelte Zahlung der Wegzugssteuer zu entscheiden

B.41. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 beanstandet den Behandlungsunterschied zwischen den Personen, die ihren Wohnsitz in ein anderes Land des EWR verlegen, je nachdem, ob sie der Gründer einer Rechtsvereinbarung sind, die im EWR oder außerhalb von ihm ansässig ist, da sie nur im ersten Fall in den Genuss der gestaffelten Besteuerung kommen können. Nach Ansicht dieser klagenden Partei ist der angefochtene Behandlungsunterschied unverhältnismäßig und verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit (fünfter Teil des sechsten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8256).

B.42.1. Der Ministerrat führt an, dass der Beschwerdegrund unzulässig sei, da er sich nicht auf Artikel 35 Nr. 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 beziehe.

B.42.2. Da der von der klagenden Partei im fünften Teil des sechsten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8256 angeführte Beschwerdegrund ausschließlich die Frage betrifft, ob der Gründer einer Rechtsvereinbarung, der der Wegzugsbesteuerung unterliegt, die Möglichkeit hat oder nicht, sich für deren gestaffelte Zahlung zu entscheiden, und nicht die Wegzugsbesteuerung an sich, ist dieser Teil nur zulässig, soweit er sich auf Artikel 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 bezieht.

B.43. Aufgrund des in B.16.3 zitierten Artikels 413/1 § 1 Absatz 1 Nr. 7 des EStGB 1992 hat ein Gründer einer Rechtsvereinbarung, bei dem die nicht ausgeschütteten Gewinne dieser Rechtsvereinbarung gemäß Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 des EStGB 1992 besteuert werden, nur die Wahl zwischen der sofortigen Zahlung dieser Steuer oder einer gestaffelten Zahlung, wenn diese Gewinne von einer Rechtsvereinbarung stammen, die in einem Mitgliedstaat des EWR ansässig ist.

B.44. Der angefochtene Behandlungsunterschied betrifft die Situation eines belgischen Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz in einen anderen Staat des EWR verlegt und der der Gründer einer im EWR ansässigen oder nicht dort ansässigen Rechtsvereinbarung ist. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diese Situation.

B.45. In Anbetracht des Ziels des Gesetzgebers, Steuerhinterziehung und -umgehung zu bekämpfen und die Besteuerungsbefugnis Belgiens zu wahren, ist es vernünftig gerechtfertigt, die Gründer einer Rechtsvereinbarung unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob diese Rechtsvereinbarung in einem Mitgliedstaat des EWR ansässig ist oder nicht, da der Informationsaustausch und die Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten in den beiden Situationen nicht die gleichen sind.

Entgegen den Ausführungen der klagenden Partei verlangt der Gerichtshof der Europäischen Union nicht, dass die Möglichkeit, sich für eine aufgeschobene Einziehung der Steuer zu entscheiden, dem betroffenen Steuerpflichtigen bei einer Wegzugsbesteuerung systematisch angeboten wird. Die Gewährung einer solchen Möglichkeit hängt von der Situation ab, was vom Mitgliedstaat zu analysieren ist. Die von der klagenden Partei zitierten Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union lassen sich nicht ohne Weiteres auf eine Situation wie der in B.44 beschriebenen übertragen, in der der Gründer einer Rechtsvereinbarung, die hypothetisch eine rein künstliche Gestaltung ist (siehe oben B.33), seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt. In diesen Urteilen wird die künstliche Beschaffenheit der Rechtsvereinbarungen nicht berücksichtigt.

B.46. Der fünfte Teil des sechsten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8256 ist unbegründet.

Die Vereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung

B.47. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 leitet einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 35 und 40 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung. Die angefochtenen Bestimmungen führten, indem sie zwei Fälle einer Wegzugsbesteuerung (fiktive Ausschüttung von Gewinnen) vorsähen, d.h. wenn der Gründer einer Rechtsvereinbarung Belgien verlässt oder wenn die Aktiva oder die Rechtsvereinbarung von einem ausländischen Staat in einen anderen ausländischen Staat als Belgien verlegt werden, zu drei ungerechtfertigten Behandlungsunterschieden: 1. zwischen den Gründern von Rechtsvereinbarungen und den anderen Steuerpflichtigen, die Gesellschafter oder Begünstigte je nach Fall einer Gesellschaft oder Stiftung, die nicht als Rechtsvereinbarung eingestuft ist, sind; 2. zwischen den Gründern, die Erben einer Rechtsvereinbarung sind, und den mutmaßlichen Erben anderer Vermögenswerte (Begünstigte einer belgischen privaten Stiftung) und 3. zwischen den Gründern einer Rechtsvereinbarung, deren wirtschaftliche Rechte, Aktien oder Anteile beziehungsweise Aktiva nicht frei zirkulieren können, und Steuerpflichtigen, die unmittelbar Aktiva im Ausland halten, deren Kapital frei zirkulieren kann.

B.48. Wie in B.7.1 erwähnt, gewährleisten die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung.

B.49. In Anbetracht des in B.45 zitierten Ziels des Gesetzgebers, Steuerhinterziehung und -umgehung zu bekämpfen und Einkünfte zu besteuern, die im Rahmen der Steuerhoheit Belgiens entstanden sind, befinden sich die verschiedenen in B.47 erwähnten Kategorien von Steuerpflichtigen in objektiv unterschiedlichen Situationen. Es wäre nicht vernünftig gerechtfertigt, Steuerpflichtige, die nicht auf eine Rechtsvereinbarung zurückgreifen, entweder weil sie Gesellschafter oder Begünstigte je nach Fall einer Gesellschaft oder Stiftung sind, die nicht als Rechtsvereinbarung eingestuft ist, oder weil sie unmittelbar Aktiva im Ausland halten, einer Wegzugsbesteuerung zu unterwerfen, da in diesen Fällen keine Einkünfte vorliegen, die, obgleich sie im Rahmen der Steuerhoheit Belgiens entstanden sind, der belgischen Steuerverwaltung künstlich entzogen worden sind und die daher zu besteuern wären.

B.50.1. Die klagende Partei betont die Situation von Gründern einer Rechtsvereinbarung, die diese nicht gegründet, sondern sie im Rahmen einer Erbschaft geerbt haben. Sie macht geltend, dass der Erbe des Gründers einer Rechtsvereinbarung, der als Gründer eingestuft wird, es sei denn, er weist nach, dass weder er noch seine Erbenspruchsberechtigten daraus einen Vorteil ziehen werden (Artikel 2 § 1 Nr. 14 dritter Gedankenstrich des EStGB 1992), die Wegzugssteuer zu zahlen hat, auch wenn er keinerlei Anrecht auf Ausschüttungen hat (wie im Fall eines *Discretionary Trust*).

B.50.2. Da einerseits eine natürliche Person, die von einer anderen natürlichen Person geerbt hat, die ihrerseits eine Rechtsvereinbarung gegründet hat, einen von dieser gewährten Vorteil in Anspruch nehmen kann, und andererseits es sich um Einkünfte handelt, die zwar im Rahmen der Steuerhoheit Belgiens erzielt, aber künstlich der belgischen Steuerverwaltung entzogen wurden, ist es vernünftig gerechtfertigt, dass der betreffende Erbe der Wegzugsbesteuerung gemäß Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 EStGB 1992 unterliegt.

Der Umstand, dass der Begünstigte bei *Discretionary Trusts* rechtlich keine Ausschüttungen verlangen kann - wie übrigens der Minderheitsaktionär einer Gesellschaft nicht die Ausschüttung einer Dividende verlangen kann -, führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung.

Wie in den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 10. August 2015 betont wurde, sind einerseits « in den meisten Fällen [...] diskretionäre Trusts - die aufgrund der Ermessensbefugnisse des Verwalters so genannt werden - nur auf dem Papier diskretionär. Tatsächlich behält der Treugeber - die Person, die den Trust gründet und die Vermögenswerte an den Treuhänder überträgt – die Kontrolle über das Vermögen durch eine Nebenvereinbarung (*'Side Letter'*) oder ein Wunschschreiben (*'Letter of Wishes'*), die nicht Teil der veröffentlichten Satzung sind. In diesem Vertrag wird dann festgelegt, dass der Treuhänder die Anweisungen des Treugebers (desjenigen, der das Vermögen eingebracht hat) ausführt. In Wirklichkeit behält also der Treugeber die Befugnis, über das Vermögen zu verfügen. Niemand vertraut nämlich sein Vermögen einem unbekanntem, in einem Steuerparadies ansässigen Verwalter an » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, SS. 26 und 27). Andererseits kann die Entscheidung des Steuerpflichtigen, einen solchen *Discretionary Trust* zu gründen oder die von ihm gewährten Vorteile in Anspruch zu nehmen, kein Hindernis für die Besteuerung der Einkünfte, die im Rahmen seiner Steuerhoheit entstanden sind, durch den

belgischen Gesetzgeber, gegebenenfalls bei den Erben des ursprünglichen Gründers der Rechtsvereinbarung darstellen.

Die letztgenannte Erwägung gilt erst recht für den Minderheitsaktionär einer Gesellschaft, der nicht die Ausschüttung einer Dividende verlangen kann.

B.51. Unter Berücksichtigung des in B.37 Erwähnten haben die angefochtenen Behandlungsunterschiede keine unverhältnismäßigen Folgen für die betreffenden Steuerpflichtigen.

B.52. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8252 ist unbegründet.

In Bezug auf die zwischengeschalteten Konstruktionen (zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.53. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 33 Nrn. 10 und 12 und 43 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung, gegen die Artikel 49 und 63 des AEUV und gegen Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls.

Dieser Klagegrund, der drei Teile umfasst, betrifft zwischengeschaltete Konstruktionen.

B.54.1. Vor seiner Abänderung durch das Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 bezog sich das Kaiman-System auf sogenannte « Kettenkonstruktionen ». Im Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 war klargestellt worden, dass « in dem Fall, dass die Rechtsvereinbarung Anteile oder Aktien oder wirtschaftliche Rechte an einer anderen Rechtsvereinbarung hält, die Einkünfte, die von dieser Mutterkonstruktion über die Tochterkonstruktion bezogen wurden, im Verhältnis zum Prozentsatz der Beteiligung der Aktien oder Anteile oder wirtschaftlichen Rechte der Mutterkonstruktion ausgewiesen werden müssen, als ob diese Mutterkonstruktion diese Einkünfte direkt bezogen hätte » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 29). Es ging darum, « diese überlagerten Rechtsvereinbarungen, sogenannte Doppelstrukturen » (ebenda, S. 34), die es bis dahin ermöglichten, die Kaiman-Steuer zu umgehen, « konsolidiert zu erfassen ». Allerdings waren

davon nur Ketten betroffen, die ausschließlich aus Rechtsvereinbarungen bestanden. Anders ausgedrückt: Es genügte, dass eine nicht als Rechtsvereinbarung eingestufte Körperschaft in der Kette dazwischengeschaltet wurde, um die Verbindung zwischen dem Gründer und der Rechtsvereinbarung zu unterbrechen.

B.54.2. In seinem Bericht stellt der Rechnungshof dieses Problem fest:

« La soparfi luxembourgeoise, qui n'est généralement pas qualifiée de construction juridique (voir ci-après), peut donc toujours être utilisée, comme dans le cadre de la taxe Caïman 1.0, pour échapper à la taxe de transparence. L'enquête sur les LuxFiles a ainsi notamment démontré que ce holding luxembourgeois était fréquemment utilisé par les contribuables belges. La consultation, par l'Agisi, du registre UBO luxembourgeois a révélé que 12.077 Belges sont bénéficiaires de 20.868 sociétés luxembourgeoises, dont 9.402 soparfi et 287 SPF. Selon l'Agisi, de très nombreuses SPF ont été converties en soparfi avant l'introduction de la taxe Caïman 1.0. En effet, selon l'arrêté royal EEE du 18 décembre 2015, les SPF étaient considérées comme des constructions juridiques.

Une soparfi luxembourgeoise, généralement utilisée comme société holding et d'investissement, est rarement qualifiée de construction juridique. Elle est uniquement qualifiée de construction juridique dans des situations très exceptionnelles, par exemple s'il existe de nombreuses moins-values sur actions ainsi qu'une différence entre les droits fiscaux belge et luxembourgeois (les moins-values ne sont pas déductibles fiscalement en Belgique, mais bien au grand-duché de Luxembourg). La soparfi luxembourgeoise n'est pas soumise à la taxe Caïman si le fondateur belge prouve que cette société est imposée au Luxembourg à concurrence d'au moins 1 % du revenu imposable déterminé selon les règles fiscales belges. Par conséquent, le seuil de 1 % suppose le calcul d'une base imposable virtuelle selon les règles de l'impôt des sociétés ou des personnes morales belge.

L'administration fiscale dispose d'une arme pour lutter contre l'intégration d'une société ordinaire dans une construction en chaîne. Dans certaines circonstances, une restructuration visant à éluder la taxe de transparence sur les doubles structures, par exemple en intercalant une soparfi, peut constituer un abus fiscal. En vertu de la disposition générale anti-abus de l'article 344, § 1er, du CIR 92, le contrôleur a la possibilité d'ignorer les actes juridiques d'une construction juridique en cas d'abus. Les difficultés liées à la charge de la preuve en cas d'abus fiscal incombent cependant à l'administration fiscale » (Rapport des Rechenhofes vom 5. April 2023, vorerwähnt, SS. 28 und 29).

« Depuis la taxe Caïman 2.0, les constructions en chaîne rentrent également dans le champ d'application. Il suffit toutefois qu'une société ordinaire, telle qu'une soparfi luxembourgeoise, se glisse tout en haut de la chaîne pour rompre le lien entre le fondateur et les constructions juridiques. Le fondateur échappe ainsi de nouveau à la taxe Caïman, comme dans sa version 1.0 » (ebenda, S. 54).

B.54.3. Mit dem Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 hat der Gesetzgeber den Begriff « Mutterkonstruktion » durch den der « zwischengeschalteten Konstruktion » ersetzt,

die Definition des « Gründers » einer Rechtsvereinbarung so abgeändert, dass sich diese auf jede Person bezieht, die unmittelbar oder mittelbar – über eine zwischengeschaltete Konstruktion, unabhängig davon, ob diese selbst eine Rechtsvereinbarung ist – eine Rechtsvereinbarung besitzt, abgeändert und den Begriff « Kettenkonstruktion » gestrichen.

In der Begründung zum Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 heißt es:

« La version en vigueur de la taxe Caïman permet également d’assujettir des constructions juridiques à la taxe Caïman, mais cela est limité aux cas où les constructions juridiques se superposent les unes aux autres. C’est pourquoi l’application de la taxe Caïman est évitée dans le cas où la chaîne est interrompue par l’entremise d’une entité qui n’est pas une construction juridique.

Pour parer à cela, il est proposé dans le présent projet d’élargir la définition de fondateur. Alors que la disposition légale actuelle de l’article 2, § 1er, 14°, quatrième tiret, CIR 92, limite le champ d’application aux détenteurs des ‘ droits juridiques des actions ou parts ’, il est proposé d’élargir le champ d’application à ceux ‘ qui détiennent directement ou indirectement via une chaîne de constructions intermédiaires les droits juridiques ou économiques des actions ou parts ’. Cela a pour conséquence un élargissement significatif du champ d’application.

Il est également important de noter la suppression des termes ‘ construction en chaîne ’, qui sont remplacés par l’utilisation des termes ‘ construction intermédiaire ’. Avec l’utilisation des termes construction intermédiaire, il devient également possible de viser des chaînes de constructions juridiques où toutes les entités de la chaîne ne sont pas des constructions juridiques.

Malgré l’élargissement du champ d’application, le régime conserve d’importantes limites :

- la transparence fiscale ne reste applicable qu’aux constructions juridiques et ne peut pas être appliquée dans le chef de constructions intermédiaires;

- les constructions intermédiaires ont un champ d’application large, mais pas large au point que les organismes de placement collectif, ou sociétés cotées en bourse, visés à l’article 2, § 1er, 13°/1, alinéa 1er, CIR 92, puissent également être une construction intermédiaire. Ceci naturellement hors des situations de ‘ fonds dédiés ’;

- l’article 5/1 CIR 92 est complété par quelques nouvelles règles qui visent à tempérer la transparence fiscale dans le cas de constructions juridiques détenues via une construction intermédiaire dans la mesure où le fondateur détient via une chaîne de constructions intermédiaires les droits économiques des actions ou parts de la construction juridique (qui est une construction filiale).

Suite à l’avis du Conseil d’État, il est précisé que cette nouvelle façon de procéder n’augmente pas le risque de double imposition. Il [en va] de même si une construction non juridique est interposée.

En effet, l'exonération de ces revenus mobiliers peut toujours être demandée en vertu de l'article 21, 12°, CIR 92, dont le champ d'application est élargi dans le présent projet » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, SS. 23 bis 25).

In den Vorarbeiten heißt es ebenfalls:

« En réponse à la question sur les chaînes de constructions intermédiaires, le ministre répond que la notion de construction intermédiaire est nécessaire pour donner suite aux recommandations de la Cour des comptes et lutter ainsi contre l'évitement de la taxe Caïman en plaçant une société intermédiaire imposée normalement. Le ministre rappelle que l'imposition transparente reste seulement applicable aux constructions juridiques et ne peut pas être appliquée aux constructions intermédiaires » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/005, S. 41).

B.54.4. Artikel 2 § 1 Nrn. 13/2, 13/3 und 14 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 33 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmt:

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

[...]

13/2. Tochterkonstruktion

Unter Tochterkonstruktion versteht man eine Rechtsvereinbarung, deren Aktien oder Anteile beziehungsweise deren wirtschaftliche Rechte ganz oder teilweise im Besitz einer zwischengeschalteten Konstruktion sind.

13/3. Zwischengeschaltete Konstruktion

Unter zwischengeschalteter Konstruktion versteht man eine Rechtsvereinbarung oder eine Gesellschaft, Vereinigung, Niederlassung, Einrichtung oder Körperschaft, die aufgrund des Rechts, dem sie unterliegt, Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht, die die Aktien oder Anteile beziehungsweise die wirtschaftlichen Rechte einer Tochterkonstruktion oder einer anderen zwischengeschalteten Konstruktion ganz oder teilweise besitzt.

14. Unter Gründer beziehungsweise Gründern einer Rechtsvereinbarung versteht man:

[...]

- oder natürliche Personen oder juristische Personen, die gemäß Artikel 220 der Steuer der juristischen Personen unterliegen, die unmittelbar oder mittelbar über eine Kette von zwischengeschalteten Konstruktionen die juristischen oder wirtschaftlichen Rechte an Aktien oder Anteilen beziehungsweise die wirtschaftlichen Rechte an Gütern und Kapitalvermögen, die im Besitz einer in Nr. 13 Buchstabe b) erwähnten Rechtsvereinbarung sind, besitzen,

[...]».

Artikel 5/1 § 1 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 34 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmt:

«Die von einer Rechtsvereinbarung bezogenen Einkünfte sind beim Einwohner des Königreichs, der Gründer der Rechtsvereinbarung ist, steuerpflichtig, als ob dieser Einwohner des Königreichs sie direkt bezogen hätte.

In Abweichung von Absatz 1 sind die von einer Tochterkonstruktion bezogenen Einkünfte nur beim Einwohner des Königreichs, der Gründer der Tochterkonstruktion ist, steuerpflichtig, insoweit dieser Gründer über eine zwischengeschaltete Konstruktion oder über eine Kette von zwischengeschalteten Konstruktionen mittelbar die juristischen oder wirtschaftlichen Rechte an den Aktien oder Anteilen der Tochterkonstruktion besitzt.

Die von der Tochterkonstruktion an eine Rechtsvereinbarung ausgeschütteten Einkünfte sind nicht beim Einwohner des Königreichs, der Gründer der Tochterkonstruktion ist, steuerpflichtig, insoweit und unter der Bedingung, dass der Steuerpflichtige nachgewiesen hat, dass diese Einkünfte die Bedingungen von Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 und Absatz 2 erfüllen».

B.55. Die klagende Partei beanstandet zunächst die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, die mittelbar Rechte an einer Rechtsvereinbarung über eine oder mehrere Gesellschaften belgischen oder ausländischen Rechts, die ordnungsgemäß besteuert werden, halten, und der Steuerpflichtigen, die mittelbar Rechte an einer Rechtsvereinbarung über eine Kette an Strukturen, von denen jede als Rechtsvereinbarung eingestuft werden kann, halten. Die klagende Partei bemängelt auch die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die Aktionäre einer normal besteuerten Gesellschaft sind, je nachdem, ob die Zwischenschaltung dieser Gesellschaft freiwillig erfolgt oder nicht. Sämtliche der betreffenden Steuerpflichtigen unterlägen der Kaiman-Steuer (erster Teil). Die klagende Partei beanstandet ebenfalls den Behandlungsunterschied zwischen einem belgischen Steuerpflichtigen, der in eine belgische oder ausländische Gesellschaft investiert, die ihrerseits eine Beteiligung an einer Rechtsvereinbarung hält, einerseits und einem belgischen Steuerpflichtigen, der unmittelbar in eine Rechtsvereinbarung investiert, andererseits, da Ersterer einem höheren Gesamtbesteuerungsniveau unterliege (zweiter Teil). Schließlich führt die klagende Partei einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit an, insofern der Steuerpflichtige aufgrund der Transparenzsteuer für Einkünfte besteuert werde, die er nie erhalten werde, da die zwischengeschaltete Konstruktion, eine normal besteuerte Gesellschaft, Steuern auf die Einkünfte zu entrichten habe, die die Tochterkonstruktion bezogen habe (dritter Teil).

B.56. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, betreffen die von der klagenden Partei vorgebrachten Beschwerdegründe sehr wohl Artikel 33 Nrn. 10 und 12 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, da diese Bestimmungen zur Folge haben, dass die Steuerpflichtigen, die mittelbar Rechte an einer Rechtsvereinbarung über eine normal besteuerte Gesellschaft halten, nunmehr dem Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen unterliegen. Da sich jedoch keine besondere Kritik gegen Artikel 43 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 richtet, ist der Klagegrund unzulässig, insoweit er sich auf diese Bestimmung bezieht.

B.57. Wie in B.7.1 erwähnt, gewährleisten die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung.

Wie in B.29 erwähnt, gewährleisten Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls das Recht auf Achtung des Eigentums, wobei eine Steuer grundsätzlich eine Einmischung in dieses Recht darstellt.

B.58. Was die Vereinbarkeit des im zweiten Teil angeführten Behandlungsunterschieds mit den Artikeln 49 und 63 des AEUV betrifft, beschränkt sich die Antragschrift auf die Aussage, dass das System, insofern die normal besteuerte zwischengeschaltete Konstruktion in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sein kann, der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr widerspreche, ohne darzulegen, inwiefern gegen diese Verkehrsfreiheiten verstoßen würde.

Daraus folgt, dass der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8256 unzulässig ist, insoweit er aus einem Verstoß gegen die Artikel 49 und 63 des AEUV abgeleitet ist.

B.59. In Anbetracht des Ziels des Kaiman-Systems, das - wie in B.2.1 erwähnt - darin besteht, vagabundierende Vermögen, die künstlich von ihren Eigentümern getrennt werden, zu besteuern, auch wenn eine Kette von Strukturen vorliegt, ist es sachdienlich, dass das Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen auf Rechtsvereinbarungen Anwendung findet, die unmittelbar oder mittelbar im Besitz der betreffenden Steuerpflichtigen sind, unabhängig von der Frage, ob die zwischengeschalteten Konstruktionen selbst Rechtsvereinbarungen sind oder nicht. Solange die Einkünfte der Rechtsvereinbarung nicht ausgeschüttet werden, spielt es

nämlich keine Rolle, ob die zwischengeschaltete Konstruktion eine Rechtsvereinbarung ist oder nicht.

Wenn die Einkünfte der Rechtsvereinbarung, die zuvor bei deren Gründer aufgrund der Transparenzsteuer besteuert wurden, über die ordnungsgemäß besteuerte Gesellschaft ausgeschüttet werden, kann der Gründer die in Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerbefreiung geltend machen. Diesbezüglich gibt es kein subjektives Recht darauf, dass die Zwischenschaltung einer oder mehrerer Gesellschaften, die gegebenenfalls ordnungsgemäß besteuert werden, in steuerlicher Hinsicht für den Steuerpflichtigen neutral ist. Die Möglichkeit, dass das Gesamtbesteuerungsniveau des Steuerpflichtigen im Fall des mittelbaren Besitzes einer bestimmten Körperschaft höher sein kann als im Fall des unmittelbaren Besitzes, ergibt sich nicht aus dem Kaiman-System, sondern aus der für jede Körperschaft der Kette geltenden eigenen Steuerregelung. Im Hinblick auf das oben genannte Ziel ist es außerdem für die aufgeworfene Frage unerheblich, ob die Steuerpflichtigen bewusst oder unbewusst eine ordnungsgemäß besteuerte Gesellschaft in die Kette eingeschaltet haben, zumal jeder Steuerpflichtige ohnehin für seine Investitionen verantwortlich ist. Der Gesetzgeber konnte vernünftigerweise den Standpunkt vertreten, dass ein Steuerpflichtiger in der Lage ist, die notwendigen Informationen zur Anwendung oder Nichtanwendung des Kaiman-Systems einzuholen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/005, S. 49).

Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, gelten die verschiedenen Arten von Körperschaften, die in Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 des EStGB 1992 erwähnt sind, d.h. insbesondere die Organismen für gemeinsame Anlagen - mit Ausnahme der Spezialfonds - und die börsennotierten Unternehmen weder als eine Rechtsvereinbarung noch als eine zwischengeschaltete Konstruktion. Daraus folgt, dass die Steuerpflichtigen, die über solche Strukturen investieren, nicht dem Kaiman-System unterworfen werden können.

Darüber hinaus mischt sich Belgien durch die Besteuerung des Gründers einer mittelbar gehaltenen Rechtsvereinbarung nicht in das Verhältnis zwischen der Rechtsvereinbarung und der ausländischen Gesellschaft und auch nicht in die Rechte von gegebenenfalls betroffenen Drittstaaten ein.

B.60. Unter Berücksichtigung des in B.37 Erwähnten und vorbehaltlich des hinsichtlich der CFC-Ausnahme Erwähnten (unten, B.64 bis B.68) hat die angefochtene Maßnahme keine

unverhältnismäßigen Folgen. Der Gründer der Rechtsvereinbarung kann die in Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerbefreiung bei der tatsächlichen Ausschüttung in Form einer Dividende geltend machen. Schließlich ist es übertrieben anzuführen, dass allein die Zwischenschaltung einer normal besteuerten Gesellschaft dazu führen würde, dass der Gründer nichts von den betreffenden Einkünften bezieht.

B.61. Somit sind die angefochtenen Gleichbehandlungen und der angefochtene Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt und sie haben keine unverhältnismäßigen Folgen für die betroffenen Steuerpflichtigen.

B.62. Was den angeführten Verstoß gegen das Recht auf Achtung des Eigentums, das in Artikel 16 der Verfassung und in Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls gewährleistet ist, betrifft, genügt die Feststellung, dass das Besteuerungssystem von Rechtsvereinbarungen, insofern es dazu führt, dass die Einkünfte einer Rechtsvereinbarung bei ihrem Gründer angerechnet werden, von dem vermutet wird, der Begünstigte zu sein, diesem für sich genommen weder eine übermäßige Last auferlegt noch seine finanzielle Situation grundlegend beeinträchtigt.

B.63. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256 ist unbegründet.

In Bezug auf die Verknüpfung der CFC-Regeln und des Kaiman-Systems (vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.64. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen vierten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch Artikel 34 Nr. 8 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen den Gleichheitsgrundsatz, gegen die Artikel 49 und 63 des AEUV, gegen Artikel 16 der Verfassung und gegen Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls.

Die klagende Partei stellt fest, dass eine Person, wenn sie mittelbar eine Rechtsvereinbarung über eine ordnungsgemäß besteuerte Gesellschaft besitzt und wenn die Einkünfte der Rechtsvereinbarung in Anwendung der CFC-Regeln bei der ordnungsgemäß besteuerten Gesellschaft angerechnet werden, nur die in Artikel 5/1 § 3 Absatz 1 Buchstabe c) des EStGB 1992 vorgesehene Befreiung von der Transparenzsteuer geltend machen kann,

wenn die ordnungsgemäß besteuerte Zwischengesellschaft eine belgische inländische Gesellschaft ist. Die klagende Partei beanstandet den Behandlungsunterschied, der sich daraus zwischen dem Gründer einer Rechtsvereinbarung, deren Einkünfte bei einer belgischen Gesellschaft in Anwendung von Artikel 185/2 des EStGB 1992 angerechnet wurden, einerseits und dem Gründer einer Rechtsvereinbarung, deren Einkünfte bei einer ausländischen Gesellschaft in Anwendung ausländischer CFC-Regeln angerechnet wurden, andererseits ergibt, da der Gründer der Rechtsvereinbarung nur im ersten Fall die vorerwähnte Befreiung von der Transparenzsteuer geltend machen kann. Nach Ansicht der klagenden Partei stellt diese Maßnahme ein Hindernis für die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr sowie einen Verstoß gegen das Recht auf Achtung des Eigentums dar.

B.65. Artikel 34 Nr. 8 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 bestimmt:

« Artikel 5/1 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Juni 2021, wird wie folgt abgeändert:

[...]

8. Paragraph 3 wird durch Buchstaben *c)* und *d)* mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ *c)* nachweist, dass die Einkünfte dieser Rechtsvereinbarung in Anwendung von Artikel 185/2 bei einer inländischen Gesellschaft besteuert werden,

d) nachweist, dass die Einkünfte dieser Rechtsvereinbarung in Anwendung von § 1 oder von Artikel 220/1 bei einem anderen Gründer dieser Rechtsvereinbarung besteuert werden. ’ ».

Infolge dieser Abänderung bestimmt Artikel 5/1 § 3 Absatz 1 Buchstabe *c)* des EStGB 1992:

« Paragraph 1 ist nicht für das Steuerjahr anwendbar, für das der Gründer:

[...]

c) nachweist, dass die Einkünfte dieser Rechtsvereinbarung in Anwendung von Artikel 185/2 bei einer inländischen Gesellschaft besteuert werden ».

Diese Befreiung gilt für die Transparenzsteuer. Sie gilt auch für die Steuer auf Ausschüttungen und auf fiktive Ausschüttungen von Dividenden (wie den Wesentlichkeitsausschluss).

B.66. Nach der Begründung des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 wird « Artikel 5/1 § 3 EStGB 92 erweitert, um dem Gründer einen größeren Handlungsspielraum zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung derselben Einkünfte zu geben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 29).

B.67. In Anbetracht des Ziels des Kaiman-Systems, das insbesondere darin besteht, gar nicht oder gering besteuerte vagabundierende Vermögen zu besteuern, und der angefochtenen Maßnahme, die darauf abzielt, die Doppelbesteuerung derselben Einkünfte zu vermeiden, ist der angefochtene Behandlungsunterschied nicht vernünftig gerechtfertigt. Es ist nämlich nicht vernünftig gerechtfertigt, den Gründer einer Rechtsvereinbarung zu befreien, wenn die Einkünfte bei einer inländischen Gesellschaft in Anwendung von Artikel 185/2 des EStGB 1992, die somit zwangsläufig eine belgische Gesellschaft ist, besteuert werden, und nicht zu befreien, wenn die Einkünfte bei einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gesellschaft in Anwendung der CFC-Regeln, mit denen die ATAD-Richtlinie umgesetzt wird, besteuert werden. In beiden Fällen werden die Einkünfte der Rechtsvereinbarung bei der (Zwischen-)Gesellschaft tatsächlich besteuert, sodass es sich nicht mehr um unbesteuertes vagabundierendes Vermögen handelt.

B.68. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256 ist begründet.

Artikel 5/1 § 3 Absatz 1 Buchstabe c) des EStGB 1992, eingeführt durch Artikel 34 Nr. 8 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, ist für nichtig zu erklären, insofern er nicht vorsieht, dass der Gründer die Möglichkeit hat, nachzuweisen, dass die Einkünfte der Rechtsvereinbarung bei einer gebietsfremden Gesellschaft in Anwendung ähnlicher CFC-Regeln wie den in Artikel 185/2 des EStGB 1992 vorgesehenen Regeln besteuert werden, und folglich befreit zu werden.

Es ist nicht notwendig, die Vereinbarkeit der angefochtenen Bestimmung mit dem AEUV zu prüfen, da dies nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen könnte. Somit ist auch dem Gerichtshof der Europäischen Union keine Vorabentscheidungsfrage vorzulegen.

In Bezug auf die mit dem UBO-Register verbundene Vermutung und die Erklärungspflichten zulasten des Gründers (dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.69. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen dritten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 33 Nr. 13, 38 und 43 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11, 16 und 172 der Verfassung und gegen Artikel 63 des AEUV.

Dieser Klagegrund, der vier Teile enthält, betrifft die widerlegbare gesetzliche Vermutung, dass die Person, die in einem UBO-Register als Letztbegünstigter einer Rechtsvereinbarung vermerkt ist, der Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist, sowie die Erklärungspflicht zulasten des Gründers einer Rechtsvereinbarung.

B.70. Artikel 2 § 1 Nr. 14 Absätze 2 und 3 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 33 Nr. 13 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmt:

« Gilt eine natürliche Person in einem Zentralregister der wirtschaftlichen Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer einer Gesellschaft, einer Treuhandgesellschaft, eines Trusts, einer Stiftung, einer Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht oder einer Rechtsvereinbarung, die einer Treuhandgesellschaft oder einem Trust ähnelt, wie im Gesetz vom 18. September 2017 zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld erwähnt, die/der ebenfalls eine Rechtsvereinbarung wie in Nr. 13 erwähnt ist, kann vorbehaltlich des Gegenbeweises und unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände davon ausgegangen werden, dass sie Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist.

Für die Anwendung von Absatz 2 versteht man unter einem Zentralregister der wirtschaftlichen Eigentümer das in Buch IV Titel 2 des Gesetzes vom 18. September 2017 zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld erwähnte Register sowie ein ähnliches Register, das von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Drittland geführt wird ».

Der Gesetzgeber hat diese Vermutung nach einer entsprechenden Empfehlung des Rechnungshofes eingeführt (vorerwählter Bericht des Rechnungshofes vom 5. April 2023, S. 58).

In der Begründung zum Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 heißt es:

« En outre, l'administration fiscale rencontre des difficultés pour qualifier les contribuables belges de fondateurs d'une construction juridique, faute d'informations sur la construction

étrangère. Elle serait dès lors aidée considérablement dans sa tâche si toute mention d'un contribuable belge dans le registre UBO à titre de bénéficiaire effectif d'une construction juridique pouvait constituer une présomption légale réfragable de sa qualité de fondateur également » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 22).

« Enfin, le présent projet prévoit également une présomption réfutable de fondateur lorsqu'une personne est inscrite au registre UBO, afin de résoudre le problème de la qualification difficile de 'fondateur' d'une construction juridique.

Suite à l'avis du Conseil d'État, cette présomption a été de nouveau évaluée. Il est précisé que cette présomption devrait principalement s'appliquer dans les cas où le contribuable ne coopère pas à l'enquête ou lorsque l'enquête ne révèle pas les faits et circonstances concrets qui expliquent pourquoi un contribuable déterminé figure dans le registre UBO.

La présomption a donc été reformulée à la suite de cet avis afin d'éviter l'application automatique de la présomption par l'administration et afin de garantir qu'il soit tenu compte au cas par cas de tous les faits et circonstances pertinents connus.

Par exemple, si un habitant du Royaume est repris dans le registre UBO parce qu'il a été nommé administrateur indépendant d'une fondation étrangère déterminée, qui peut être considérée comme une construction juridique, en raison de son expérience et qu'il peut le démontrer de manière plausible, cette information doit être prise en compte lorsque l'administration examine s'il convient ou non de qualifier cet habitant du Royaume en tant que fondateur » (ebenda, SS. 27 und 28).

B.71. Artikel 307 § 1/4 des EStGB 1992, ersetzt durch den angefochtenen Artikel 38 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmt:

« Wird in der Erklärung zur Steuer der natürlichen Personen oder zur Steuer der juristischen Personen das Bestehen einer Rechtsvereinbarung vermerkt, wird in einer Anlage zur Erklärung zur Steuer der natürlichen Personen oder zur Steuer der juristischen Personen, deren Muster vom König festgelegt wird, Folgendes vermerkt:

- vollständiger Name, Rechtsform, Adresse und gegebenenfalls Identifikationsnummer der Rechtsvereinbarung,
- Name und Adresse des Verwalters dieser Rechtsvereinbarung, wenn es sich um eine in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe a) erwähnte Rechtsvereinbarung handelt,
- die in der Erklärung angegebenen Einkünfte, die von jeder Rechtsvereinbarung getrennt bezogen wurden, sowie der Betrag des Vermögens der Rechtsvereinbarung am Ende des Besteuerungszeitraums, der Teil des Vermögens, der vom Gründer eingebracht wurde, die in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 und 3/1 erwähnten Dividenden, die in der Erklärung angegeben waren, sowie diejenigen, die in Anwendung von Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 steuerfrei waren, und diejenigen, die nicht in der Erklärung angegeben werden müssen, weil ein Mobiliensteuervorabzug auf diese Dividenden einbehalten wurde ».

Der ebenfalls angefochtene Artikel 43 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 sieht vor, dass diese Abänderung ab dem Steuerjahr 2024 anwendbar ist.

B.72. Die klagende Partei führt an, dass die angefochtene Maßnahme die Steuerpflichtigen, die die angefochtene Vermutung widerlegen können, und die Steuerpflichtigen, die nicht in der Lage dazu sind, sei es aus tatsächlichen Gründen oder rechtlichen Gründen, ungerechterweise gleich behandle, obgleich sich diese zwei Kategorien von Steuerpflichtigen in unterschiedlichen Situationen befänden. Zudem würden durch die angefochtene Maßnahme Personen, die Anspruch auf die Einkünfte der Rechtsvereinbarung haben oder haben können, und Begünstigte, die keinen erworbenen Anspruch auf diese Einkünfte haben, wie der Begünstigte eines *Discretionary and Irrevocable Trust* oder der Minderheitsaktionär einer Gesellschaft ohne vernünftige Rechtfertigung gleich behandelt (erster Teil).

Die klagende Partei führt sodann an, dass die angefochtene Maßnahme den Steuerpflichtigen einen unverhältnismäßig hohen Schaden zufüge, da die Steuerverwaltung über zahlreiche Informations- und Untersuchungsinstrumente verfüge. Zudem betreffe die Maßnahme Einkünfte, die der Begünstigte vielleicht nie beziehen werde. Sodann seien einige Begünstigte nicht in der Lage, den Umfang ihrer Anteile an einer Rechtsvereinbarung nachzuweisen und könnten daher womöglich für die gesamten Einkünfte besteuert werden. Die Erklärungs Pflichten zulasten des Gründers, die in Artikel 38 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 vorgesehen sind, seien angesichts der Schwierigkeit, sich die Informationen zu verschaffen, und der begrenzten Zeit, über die der Steuerpflichtige verfüge, um die notwendigen Recherchen durchzuführen, unverhältnismäßig (Artikel 43 Absatz 1 des Programmgesetzes). Das vom Gesetzgeber eingeführte System führe in Wirklichkeit dazu, die Steuerpflichtigen dazu zu verleiten, auf ihre Rechte an Rechtsvereinbarungen angesichts der Gefahr einer übermäßigen Besteuerung zu verzichten, was eine Verletzung des Rechts auf Achtung des Eigentums zur Folge habe (zweiter Teil).

B.73.1. Wie in B.70 erwähnt, sollen mit der Schaffung einer widerlegbaren gesetzlichen Vermutung im Zusammenhang mit dem UBO-Register Probleme behoben werden, die die Steuerverwaltung bei der Einstufung belgischer Steuerpflichtiger als Gründer einer Rechtsvereinbarung hatte. Es scheint kaum bestreitbar, dass die Mittel, über die die Steuerverwaltung sonst verfügt, es ihr nicht ermöglichen, die ihr übertragenen Aufgaben

wirksam zu erfüllen. Die angefochtene Maßnahme ist angesichts des so verfolgten Ziels sachdienlich, da die Eintragung einer Person als Letztbegünstigter einer Rechtsvereinbarung im UBO-Register ein objektiver Anhaltspunkt ist, auf dessen Grundlage vernünftigerweise vermutet werden kann – vorbehaltlich des Vorlegens eines Gegenbeweises durch die betroffene Person –, dass diese Person im Sinne von Artikel 2 § 1 Nr. 14 des EStGB 1992 der Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist.

In Anbetracht des verfolgten Ziels ist es vernünftig gerechtfertigt, alle natürlichen Personen, die in einem UBO-Register als Letztbegünstigte einer Rechtsvereinbarung vermerkt sind, gleich zu behandeln und somit die vorerwähnte Vermutung auf sie anzuwenden.

B.73.2. Die vorerwähnte gesetzliche Vermutung ist widerlegbar. Zudem hat die Steuerverwaltung die Pflicht, alle relevanten Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Daraus folgt, dass die Anwendung der Vermutung nicht automatisch erfolgt. Es ist nicht unvernünftig, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, dass er an der Beweisführung mitwirkt.

B.74. Im Übrigen ist festzustellen, dass Artikel 33 Nr. 13 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, gegen den der Klagegrund gerichtet ist, die gesetzliche Vermutung einführt, dass eine im UBO-Register als Letztbegünstigter einer Rechtsvereinbarung eingetragene Person deren Gründer ist (Artikel 2 § 1 Nr. 14 Absatz 2 des EStGB 1992). Diese Bestimmung regelt weder die Vermutung, dass der Gründer einer Rechtsvereinbarung deren Begünstigter ist noch die ebenfalls widerlegbaren gesetzlichen Vermutungen der Aufteilung der Einkünfte, die bei mehreren Gründern vorgesehen sind (Artikel 5/1 § 1 Absätze 4 bis 7 des EStGB 1992).

Daraus folgt, dass die Behauptung der klagenden Partei, dass der Begünstigte eines *Blind Trust* weder irgendein Recht habe, dem Treuhänder Fragen zu stellen, noch über irgendwelche Mittel verfüge, das Vermögen des Trusts oder auch die Identität der anderen Begünstigten zu erfahren, sodass es einer großen Zahl von Begünstigten tatsächlich oder rechtlich unmöglich sei, die Personen zu benennen, denen die Einkünfte zuerkannt werden müssen, in keinem Zusammenhang mit der angefochtenen Bestimmung steht.

Ebenso ergibt sich die angefochtene Gleichbehandlung von Personen, die Anspruch auf die Einkünfte der Rechtsvereinbarung haben oder haben können, und Begünstigten, die keinen

erworbenen Anspruch auf die Einkünfte der Rechtsvereinbarung haben – wie der Begünstigte eines *Discretionary and Irrevocable Trust* oder der Minderheitsaktionär einer Gesellschaft – nicht aus der angefochtenen Bestimmung, sondern aus der Definition des Gründers selbst. Dieser Beschwerdegrund ist daher unzulässig.

B.75. Im gleichen Sinne sind die Erklärungspflichten zulasten des Gründers, die in Artikel 38 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 vorgesehen sind, etwas anderes als die Vermutung, dass eine in einem UBO-Register als Letztbegünstigter einer Rechtsvereinbarung eingetragene Person der Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist. Die Anwendbarkeit dieser Pflichten auf einen bestimmten Steuerpflichtigen ergibt sich nicht aus der in Artikel 2 § 1 Nr. 14 Absatz 2 des EStGB 1992 vorgesehenen Vermutung, sondern aus der Gründereigenschaft des Betreffenden (nicht angefochtener Artikel 2 § 1 Nr. 14 Absatz 1 des EStGB 1992).

Vor diesem Hintergrund kann der Beschwerdegrund der klagenden Partei so verstanden werden, dass er sich auf die Gleichbehandlung bezieht, die sich aus dem vorerwähnten Artikel 38 zwischen Personen ergibt, die den Erklärungspflichten nachkommen können, und solchen, die dazu tatsächlich (angesichts der ihnen zur Verfügung stehenden begrenzten Zeit und ihrer begrenzten Kenntnisse) oder rechtlich nicht in der Lage sind.

Es erscheint nicht übertrieben, vom Gründer einer Rechtsvereinbarung zu verlangen, dass er die in Artikel 38 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 erwähnten Angaben und insbesondere die Höhe des Vermögens der Rechtsvereinbarung am Ende des Besteuerungszeitraums angibt. Der Gesetzgeber kann vernünftigerweise von dem Grundsatz ausgehen, dass der Gründer in den meisten Fällen diese Informationen ohne zu große Schwierigkeiten einholen kann. Dies gilt auch für Rechtsvereinbarung, die mittelbar über eine zwischengeschaltete Konstruktion gehalten werden. Wie in B.59 erwähnt, können börsennotierte Unternehmen und Organismen für gemeinsame Anlagen (mit Ausnahme von Spezialfonds) keine zwischengeschalteten Konstruktionen sein. Der Gesetzgeber konnte vernünftigerweise die Auffassung vertreten, dass der Steuerpflichtige bei einem nicht börsennotierten Unternehmen Zugang zu den Informationen hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/005, S. 49). Die Behauptungen der klagenden Partei betreffen ziemlich hypothetische und schwer zu überprüfende Situationen.

Es obliegt der Steuerverwaltung unter Kontrolle des zuständigen Richters zu prüfen, ob der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der Umstände des Falls vernünftigerweise in der Lage ist, sich die erforderlichen Elemente zu verschaffen, um seine Erklärung auszufüllen.

Schließlich ist nicht ersichtlich, dass die Zeit, über die der Steuerpflichtige verfügt, um den ihm auferlegten Erklärungspflichten nachzukommen, übermäßig kurz wäre.

B.76. Der erste und der zweite Teil des dritter Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8256 sind unbegründet.

B.77. Die klagende Partei führt in einem dritten Teil an, dass Artikel 33 Nr. 13 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen Artikel 170 der Verfassung, den Grundsatz der Rechtssicherheit und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention in Verbindung mit dem Grundsatz der Gleichheit und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoße, insofern der Steuerpflichtige nicht wissen könne, ob er von dem angefochtenen System betroffen sei, was einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen und den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit von Strafen zur Folge habe, da die Nichteinhaltung der ihm obliegenden Pflichten durch den Steuerpflichtigen zu Steuerzuschlägen und einer Geldbuße nach Artikel 445 § 2 des EStGB 1992 führen könne.

Die klagende Partei führt in einem vierten Teil an, dass Artikel 43 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung sowie gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des berechtigten Vertrauens verstoße.

B.78. Wie in B.74 erwähnt, wird mit Artikel 33 Nr. 13 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 eine widerlegbare Vermutung eingeführt, dass die in einem UBO-Register als Letztbegünstigter angegebene Person als Gründer der Rechtsvereinbarung gilt.

Um diese Vermutung zu widerlegen, muss die betreffende Person nachweisen, dass sie im Sinne von Artikel 2 § 1 Nr. 14 des EStGB 1992 nicht der Gründer der betreffenden Rechtsvereinbarung ist. Die Möglichkeit der Steuerverwaltung zu vermuten, dass die betreffende Person der Gründer der Rechtsvereinbarung ist, ohne dass dies eine Verpflichtung darstellt, erklärt sich aus der Verpflichtung der Steuerverwaltung, alle relevanten Fakten und Umstände zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob sie ihr bekannt sind oder ihr zur Kenntnis

gebracht wurden. In den Vorarbeiten wird das Beispiel eines Einwohners des Königreichs angeführt, der im UBO-Register einer als Rechtsvereinbarung eingestuften ausländischen Stiftung, zu deren unabhängigen Verwalter er ernannt wurde, angegeben ist (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 28).

B.79. Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, muss der Steuerpflichtige nicht auf der Grundlage von Artikel 2 § 1 Nr. 14 Absatz 2 des EStGB 1992, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 33 Nr. 13 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, bestimmen, ob er Gründer einer Rechtsvereinbarung ist oder nicht und in diesem Zusammenhang den in Artikel 307 § 1/4 des EStGB 1992 vorgesehenen Pflichten unterliegt, sondern auf der Grundlage anderer Bestimmungen, darunter Artikel 2 § 1 Nr. 14 Absatz 1 des EStGB 1992, in dem der Begriff des « Gründers » einer Rechtsvereinbarung definiert ist.

So unterliegt die Person, die als Gründer einer Rechtsvereinbarung im Sinne von Artikel 2 § 1 Nr. 14 Absatz 1 des EStGB 1992 anzusehen ist, den in Artikel 38 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 vorgesehenen Erklärungspflichten, unabhängig von der Anwendung der durch Artikel 33 Nr. 13 desselben Programmgesetzes eingeführten Vermutung.

B.80. Da sie auf einer falschen Prämisse beruhen, sind der dritte und der vierte Teil des dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256 unbegründet.

In Bezug auf die Steuerbefreiung von Mehrwertsteuer auf Aktien (vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8252 und siebter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.81. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8252 leitet einen vierten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch Artikel 36 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er einen ungerechtfertigten und unverhältnismäßigen Behandlungsunterschied zwischen belgischen Ansässigen einführt, die im Rahmen der Verwaltung eines Privatvermögens Mehrwertsteuer auf Aktien verwirklichen, die gemäß Artikel 90 Nr. 9 des EStGB 1992 von der Steuer befreit sind, und den Begünstigten eines Trusts, der ein privates Familienvermögen verwaltet, wenn sie eine Ausschüttung aus einem solchen Trust erhalten, der zuvor Mehrwertsteuer auf die vom Trust gehaltenen Aktien verwirklicht hat, die als Dividende steuerpflichtig ist.

B.82. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen siebten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 36 und 43 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen den Gleichheitsgrundsatz, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, an sich oder in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz, und die Artikel 49 und 63 des AEUV.

Die klagende Partei beanstandet die Regel, dass bei Einkünften einer Rechtsvereinbarung, die nicht in den Anwendungsbereich des EStGB 1992 fallen oder die gemäß diesem Gesetzbuch oder eines Abkommens steuerfrei sind, davon ausgegangen wird, dass sie nicht ihrem Besteuerungssystem in Belgien unterworfen waren. Daraus folge, dass der von der Rechtsvereinbarung verwirklichte Mehrwert auf Aktien nunmehr bei seiner späteren Ausschüttung an den Gründer in Form einer Dividende zu versteuern sei (was vorher nicht der Fall gewesen sei), während dies nicht der Fall sei, wenn er von einer natürlichen Person im Rahmen der normalen Verwaltung ihres Privatvermögens verwirklicht worden sei. Folglich werde der Gründer in der vorerwähnten Situation gegenüber dem Steuerpflichtigen, der einen solchen Mehrwert direkt verwirkliche, und gegenüber der natürlichen Person, die Verwalterin einer transparenten einfachen belgischen Gesellschaft ist, diskriminiert, da der Mehrwert in diesen beiden Fällen steuerfrei sei.

Die klagende Partei macht geltend, dass die angefochtene Bestimmung gegen die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr verstoße, indem sie belgische Steuerpflichtige davon abhalte, in Gesellschaften im EWR zu investieren oder sie zu gründen.

B.83. Artikel 90 Nr. 9 des EStGB 1992 bestimmt:

« Verschiedene Einkünfte sind:

[...]

9. Mehrwerte auf Aktien oder Anteile, die:

- entweder anlässlich der entgeltlichen Übertragung dieser Aktien oder Anteile außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit verwirklicht werden, Verrichtungen in Bezug auf die normale Verwaltung eines Privatvermögens ausgenommen,

- oder anlässlich der entgeltlichen Übertragung von Aktien oder Anteilen, die Gesellschaftsrechte an einer inländischen Gesellschaft verbriefen, auf eine in Artikel 227 Nr. 2 oder 3 erwähnte juristische Person, deren Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz nicht in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums liegt, außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit verwirklicht werden, sofern der Zedent oder sein Rechtsvorgänger, wenn die Aktien oder Anteile nicht entgeltlich erworben wurden, zu irgendeinem Zeitpunkt in den fünf Jahren vor der Übertragung allein oder mit seinem Ehepartner oder seinen Verwandten in absteigender Linie, in aufsteigender Linie und in der Seitenlinie bis zum zweiten Grad einschließlich und denjenigen seines Ehepartners direkt oder indirekt mehr als 25 Prozent der Rechte an der Gesellschaft, deren Aktien oder Anteile übertragen werden, besessen hat ».

Daraus folgt, dass Mehrwerte auf Aktien oder Anteile, die von einem Steuerpflichtigen, der eine natürliche Person ist, anlässlich der entgeltlichen Übertragung dieser Aktien oder Anteile im Rahmen der normalen Verwaltung eines Privatvermögens verwirklicht werden, von der Einkommensteuer befreit sind.

B.84. In Anbetracht des Ziels des Gesetzgebers, vagabundierende Vermögen zu bekämpfen, die künstlich vom betreffenden Steuerpflichtigen getrennt werden, und vom Rückgriff auf Rechtsvereinbarungen abzuhalten, entbehrt es nicht einer vernünftigen Rechtfertigung, dass die Steuerbefreiung der Mehrwerte auf Aktien belgischen Steuerpflichtigen, die natürliche Personen sind, vorbehalten ist. Die Zwischenschaltung einer Rechtsvereinbarung ist eine Entscheidung des Steuerpflichtigen - unabhängig davon, ob er die Rechtsvereinbarung selbst gegründet oder sie geerbt hat - und es obliegt ihm, die Konsequenzen daraus zu tragen.

B.85. Die Prüfung der angefochtenen Bestimmung anhand der Artikel 49 und 63 des AEUV führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung, da einerseits die betreffenden Rechtsvereinbarungen eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion sind, und andererseits die Steuerbefreiung der Mehrwerte auf Aktien im belgischen Recht nur im Rahmen der normalen Verwaltung eines Privatvermögens möglich ist, was das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, für die die im AEUV vorgesehenen Verkehrsfreiheiten gilt, ausschließt.

Folglich ist es nicht notwendig, dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

B.86. Der vierte Klagegrund in der Rechtsache Nr. 8252 und der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256 sind unbegründet.

In Bezug auf die Spezialfonds (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.87. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 33 Nr. 7 und 43 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung und Artikel 63 des AEUV.

Dieser Klagegrund, der sechs Teile enthält, richtet sich gegen die neue Regel, dass die Organismen für gemeinsame Anlagen (nachstehend: OGA), die grundsätzlich von der Einstufung als Rechtsvereinbarung ausgeschlossen sind, als solche angesehen werden, wenn die Rechte zu mehr als 50 % im Besitz einer Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind, die gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt werden (Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 Absatz 2 des EStGB 1992).

Die OGA, die dieser Bedingung entsprechen, werden « Spezialfonds » genannt.

B.88. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 beanstandet die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die sich an einem OGA beteiligen, dessen Rechte aus steuerlichen Gründen teilweise an Dritte übertragen wurden, einerseits und Steuerpflichtigen, die Rechte an einem OGA besitzen, an dem Dritte Rechte aus Gründen, die nichts mit Steuervermeidung zu tun haben, halten, andererseits. Der Gesetzgeber hätte es erlauben müssen, dass die Steuerpflichtigen die Vermutung widerlegen können (erster Teil). Die klagende Partei bemängelt sodann den Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, die Rechte an einem OGA besitzen, je nachdem, ob ein Teil der Rechte zu mindestens 50 % oder zu weniger als 50 % von Dritten gehalten wird, wobei der OGA nur im zweiten Fall als Rechtsvereinbarung eingestuft werde (zweiter Teil). Die klagende Partei beanstandet auch die Gleichbehandlung des Gesellschafters, der eine Kontrolle über die Struktur ausüben kann, und des Minderheitsgesellschafters, der keine Kontrolle über den OGA ausüben kann (dritter Teil). Die klagende Partei bemängelt zudem den Behandlungsunterschied zwischen dem Gesellschafter eines in Belgien ansässigen Spezial-OGA, der nicht der Kaiman-Steuer unterworfen werden kann, und dem Gesellschafter eines im Ausland ansässigen Spezial-OGA, der der

Kaiman-Steuer unterworfen werden kann. Die neuen Rechtsvorschriften dienen als Anreiz, damit in Belgien steuerlich Ansässige die Spezial-OGA nach Belgien verlegten und damit sie nicht mehr in ausländische OGA, auch nicht in europäische investierten. Dieser Anreiz komme einem Hindernis für den freien Kapitalverkehr gleich (vierter Teil). Die klagende Partei führt an, dass das angefochtene System gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoße (fünfter Teil). Schließlich beanstandet die klagende Partei die Gleichbehandlung der Gesellschafter eines OGA, je nachdem, ob die OGA dazu bestimmt seien, « Spezialfonds » zu sein, oder ob sie dies nur vorläufig für die Zeit seien, bis die Sponsoren Zeichner finden (sechster Teil).

B.89.1. Das Programmgesetz vom 10. August 2015 hat den Ausschluss von öffentlichen oder institutionellen Organismen für gemeinsame Anlagen vorgesehen. Dieser Ausschluss wurde folgendermaßen begründet:

« Ce n'est pas le but de décourager la constitution de sociétés étrangères cotées en bourse ou d'entités qui se livrent à certaines opérations de gestion d'actifs par appel public à l'épargne, dans un cadre institutionnel, dans le cadre du service de pensions ou d'épargne professionnelle. Ces entités sont dès lors également exclues expressément du champ d'application. Cette exclusion est limitée à certains organismes de placement collectif public ou institutionnel aux fonds de pension et aux organismes y assimilés ainsi qu'aux sociétés étrangères cotées en bourse. La nature des opérations de gestion d'actifs et leurs buts public, institutionnel ou professionnel sont ici les critères pertinents.

De même, les organismes de placement public et institutionnel ainsi que les organismes de placement collectif en créances sont exclus de la qualification de construction juridique. Il s'agit des organismes de placement collectif visés à l'article 3, 2°, 3°, ou 7°, de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances.

Sont également visés, les organismes de placement collectif alternatifs public, ou institutionnel définis à l'article 3, 4° et 6°, de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires.

Il va de soi que ces définitions d'organismes de placement collectif couvrent aussi bien ceux de droit belge qu'étranger et concernent également ceux qui font appel public à l'épargne aussi bien en Belgique qu'à l'étranger.

Toutefois, lorsque ces entités sont constituées dans un cadre privé notamment les organismes de placement collectif privé qui ne font pas appel public à l'épargne ou ne traitent pas exclusivement avec des investisseurs institutionnels, alors elles conservent la qualification possible de construction juridique et le régime de transparence fiscale leur est en principe applicable.

En ce qui concerne les fonds de pension ou les organismes y assimilés, il s'agit des entités qui ont été constituées en vue exclusivement de gérer et de placer des fonds collectés afin d'attribuer des pensions légales ou complémentaires. D'autre part, les entités de droit étranger qui, s'ils étaient des résidents belges, ressortiraient du champ d'application de l'article 185bis, CIR 92, tombent également en dehors du champ d'application.

De même, les constructions juridiques qui se livrent à des opérations de gestion des participations des travailleurs dans leur entreprise ou dans le groupe auquel celle-ci fait partie, sont exclues de la qualification de construction juridique » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, SS. 35 bis 37).

B.89.2. Mit dem Programmgesetz vom 26. Dezember 2015 wurde das Kaiman-System angepasst, um « unter anderem dem Missbrauch des Status der oben erwähnten Ausschlussfälle entgegenzuwirken und sie gegebenenfalls von nun an in den Anwendungsbereich des Systems aufzunehmen. Ein solcher Missbrauch wird also auch in dem Fall vermutet, dass die Rechte an einem börsennotierten Unternehmen, einem öffentlichen oder institutionellen Organismus für gemeinsame Anlagen oder eines ihrer Teilfonds im Besitz einer einzigen Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, SS. 28 und 29).

B.90. Im Bericht des Rechnungshofes wird Folgendes dargelegt:

« 3.4 Évitement au moyen d'un actionariat dans un fonds dédié

L'arrêté royal EEE et l'arrêté royal hors EEE ont été affinés afin de rendre la taxe Caïman également applicable aux organismes de placement collectif (OPC) privés. À la lecture stricte de la loi (article 2, § 1er, 13^o/1, alinéas 2 et 3, du CIR 92), qui ne visait que les OPC publics ou institutionnels, les OPC privés ne relevaient pas du champ d'application. Il s'agit souvent de fonds d'investissement spécialisés créés par des banques ou des gestionnaires de patrimoine étrangers et adaptés à la clientèle belge.

Cette adaptation rend la taxe Caïman applicable à tous les fonds de pension, sociétés cotées et OPC dont les actions ou parts sont détenues exclusivement par une personne ou plusieurs personnes liées. Si nécessaire, ce point doit être évalué au niveau des compartiments de la construction (actionariat dans un fonds dédié). Le législateur a ainsi voulu mettre fin à des années de débat sur la question de savoir si les compartiments d'un fonds dédié dans une sicav luxembourgeoise, par exemple, étaient soumis à la taxe Caïman.

Dans la pratique, cependant, il est parfois fait appel à des prête-noms pour occuper la fonction de personne/actionnaire non lié. Le compartiment d'un OPC est alors détenu par des personnes dites non liées et l'OPC échappe ainsi à la taxe Caïman. Pour l'administration fiscale, il n'est pas non plus évident de détecter de tels compartiments de fonds dédié au sein d'un organisme de placement important.

En vertu de la législation actuelle, donner une infime participation à une personne dite non liée suffit pour échapper à la taxe Caïman. Selon la Cour des comptes, il est opportun de modifier la loi pour qu'on parle d'OPC dès le moment où une part minimale est détenue par une personne non liée. En outre, il peut être envisagé de faire supporter la charge de la preuve concernant le compartimentage des OPC par la personne qui perçoit les revenus. L'investisseur belge devrait alors prouver lui-même qu'il n'est pas concerné par l'actionnariat dans un fonds dédié et pourrait se référer à cet effet aux derniers statuts, au règlement du fonds, au prospectus d'émission ou au rapport annuel (ou semestriel) de l'OPC.

L'administration fiscale précise dans sa réponse que les fonds dédiés de la branche 23 dont les compartiments de placement sont détenus par une personne unique ne relèvent pas de la mesure et constituent donc un moyen d'éviter la taxe Caïman. Le ministre a chargé son administration d'analyser les possibilités de combler les lacunes citées au niveau de la législation » (Bericht des Rechnungshofes vom 5. April 2023, SS. 26 und 27).

Der Rechnungshof hat folgende Empfehlung abgegeben:

« Définir le pourcentage de participation minimum qu'une personne non liée doit respecter pour qu'un organisme privé de placement collectif ne soit pas soumis à la taxe Caïman » (vorerwähnter Bericht des Rechnungshofes, S. 58)

B.91.1. Artikel 33 Nr. 7 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 bestimmt:

« Artikel 2 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 5. Juli 2022, wird wie folgt abgeändert:

[...]

7. In Nr. 13/1 Absatz 2 werden die Wörter ' in Bezug auf die in diesem Absatz erwähnten Organismen, Körperschaften und Gesellschaften, deren Rechte im Besitz einer Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind und die gegebenenfalls pro separaten Zweig berücksichtigt werden ' durch die Wörter ' in Bezug auf die in diesem Absatz Buchstabe a) bis c) erwähnten Organismen, Körperschaften und Gesellschaften, deren Rechte zu mehr als 50 Prozent im Besitz einer Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind und die gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt werden ' ersetzt ».

Infolge dieser Abänderung bestimmt Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 des EStGB 1992:

« In Abweichung von Nr. 13 und Nr. 13/2 gelten nicht als Rechtsvereinbarungen oder zwischengeschaltete Konstruktionen:

a) Organismen für gemeinsame Anlagen nach belgischem Recht oder nach ausländischem Recht, die die Bedingungen der Richtlinie 2009/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juli 2019 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) erfüllen, oder Organismen für Anlagen in Forderungen erwähnt in Teil IIIbis des Gesetzes vom

3. August 2012 über Organismen für gemeinsame Anlagen, die die Bedingungen der Richtlinie 2009/65/EG erfüllen, und Organismen für Anlagen in Forderungen, die gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt werden,

b) alternative Organismen für gemeinsame Anlagen nach belgischem Recht oder nach ausländischem Recht, deren Verwalter gemäß dem Gesetz vom 19. April 2014 über alternative Organismen für gemeinsame Anlagen und ihre Verwalter, gemäß dem innerstaatlichen Recht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder gemäß dem innerstaatlichen Recht eines Drittlandes die Bedingungen der Richtlinie 2011/61/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2011 über die Verwalter alternativer Investmentfonds und zur Änderung der Richtlinien 2003/41/EG und 2009/65/EG und der Verordnungen (EG) Nr. 1060/2009 und (EU) Nr. 1095/2010 erfüllen und die gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt werden,

c) Körperschaften, die keine in Buchstabe *a)* oder *b)* erwähnten Organismen sind und die ausschließlich folgende Geschäfte betreiben:

- Verwalten und Anlegen von Geldern, die mit dem Ziel gesammelt werden, gesetzliche oder ergänzende Pensionen auszuzahlen, oder

- Verwalten von Beteiligungen der Arbeitnehmer an der Finanzierung ihres Unternehmens oder der Gruppe, zu der ihr Unternehmen gehört,

d) Gesellschaften, deren Wertpapiere an einer Wertpapierbörse eines Mitgliedstaates der Europäischen Union notiert werden unter den Bedingungen der Richtlinie 2001/34/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. Mai 2001 über die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Börsennotierung und über die hinsichtlich dieser Wertpapiere zu veröffentlichenden Informationen oder an einer Wertpapierbörse eines Drittstaates, dessen Rechtsvorschriften ähnliche Zulassungsbedingungen vorsehen,

[...]

Absatz 1 ist nicht anwendbar in Bezug auf die in diesem Absatz Buchstabe *a)* bis *c)* erwähnten Organismen, Körperschaften und Gesellschaften, deren Rechte zu mehr als 50 Prozent im Besitz einer Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind und die gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt werden.

Für die Anwendung von Absatz 2 sind Personen mit anderen Personen verbunden, wenn:

- eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen über eine andere juristische Person die Kontrolle ausüben wie in Artikel 1:14 des Gesetzbuches der Gesellschaften und Vereinigungen erwähnt oder

- diese Personen bis zum vierten Grad miteinander verwandt oder verschwägert sind oder

- diese Personen miteinander verheiratet sind, gesetzlich zusammenwohnen oder ihren Wohn- oder Vermögenssitz an derselben Adresse festgelegt haben.

Vorbehaltlich des Gegenbeweises wird davon ausgegangen, dass die in Absatz 2 erwähnte Ausnahme anwendbar ist, wenn:

- Vermögensverwalter der in diesem Absatz erwähnten Organismen, Körperschaften oder Gesellschaften oder eines ihrer Teilfonds von den Personen, die die Rechte dieses Teilfonds besitzen, spezifische Anweisungen zum Kauf oder Verkauf bestimmter Finanzinstrumente erhalten oder

- kein unabhängiger Vermögensverwalter bestimmt wurde ».

B.91.2. In den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 heißt es:

« À la suite de l'adaptation des arrêtés royaux (l'arrêté royal EEE et l'arrêté royal hors EEE), la taxe Caïman s'applique également aux organismes de placement collectif privés dont les actions ou parts sont détenues exclusivement par une personne ou plusieurs personnes liées. Dans la pratique, des tiers, à savoir des prête-noms, remplissent souvent la fonction de personne non liée afin de contourner la taxe Caïman » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 22).

« Ensuite, suite à la recommandation de la Cour des Comptes, il est proposé dans le projet de contrer l'évitement du fonds dédié à l'actionariat. C'est pourquoi un actionariat minimum de 50 p.c. est prévu pour les personnes non liées. Le présent projet propose ensuite également d'établir une présomption légale dans le cas où le gestionnaire d'actifs du compartiment reçoit des instructions spécifiques de personnes détenant les droits de ce compartiment pour acheter ou vendre certains instruments financiers, ou dans le cas où il n'y a tout simplement aucun gestionnaire d'actifs indépendant.

[...]

Suite à l'avis du Conseil d'État, il a de nouveau été examiné si la distinction entre les structures simulées et les structures qui sont inspirées par des objectifs légitimes de planification patrimoniale est suffisamment claire et univoque. Suite à cet examen, il a été décidé d'exclure dorénavant les organismes de placement alternatifs privés de l'application de la taxe Caïman, à l'exception des cas où une participation dans un fonds dédié est établie.

Lors de la création de la taxe Caïman par la loi-programme du 10 août 2015, il a été choisi de conserver la possibilité de pouvoir soumettre ces organismes de placement alternatifs privés à la taxe Caïman au motif qu'ils ne font pas d'appel public à l'épargne ou ne s'adressent pas exclusivement à des investisseurs institutionnels.

Avec la loi-programme du 25 décembre 2017, la possibilité d'une approche plus nuancée des organismes de placement non privés qui peuvent désormais être soumis à la taxe Caïman a été exploitée dans le cas où les parts sont principalement détenues par une seule personne ou par la même famille.

Le présent projet étend cette approche et abaisse le seuil de participation, de sorte que l'abus est déjà présumé si la moitié des droits d'un compartiment d'un organisme de placement est déjà détenue par une seule personne ou par la même famille. Il sera ainsi plus facile de distinguer l'utilisation normale des organismes d'investissement alternatif privés de leur utilisation anormale, ce qui permettra d'exclure dorénavant cette utilisation normale explicitement de l'application de la taxe Caïman.

Cela présente également l'avantage de supprimer la distinction (purement belge) entre les sociétés d'investissement publiques, institutionnelles et privées pour l'application de la taxe Caïman.

Dans ce contexte, il est également fait référence aux considérants de la directive 2011/61/UE pour préciser que l'application de la disposition anti-abus sur les fonds-dédiés n'est nullement en contradiction avec l'objectif de la législation européenne et qu'il est donc justifié d'inclure les structures familiales et les sociétés holding dans l'application de la taxe Caïman:

‘ (6) Le champ d'application de la présente directive devrait être limité aux entités gérant des FIA dans le cadre d'une activité habituelle, que le FIA soit de type ouvert ou fermé, quelle que soit sa forme juridique, et qu'il soit coté ou non, qui recueillent des capitaux auprès d'un certain nombre d'investisseurs en vue de placer ces capitaux dans l'intérêt de ces investisseurs, conformément à une stratégie d'investissement définie.

(7) Les organismes de placement, tels que les véhicules d'investissement des family office, qui investissent le patrimoine privé d'investisseurs sans lever de fonds extérieurs, ne devraient pas être considérés comme des FIA au sens de la présente directive.

(8) Les entités n'étant pas considérées comme des gestionnaires au sens de la présente directive ne relèvent pas de son champ d'application. Par conséquent, la présente directive ne devrait pas s'appliquer aux sociétés holdings telles qu'elles y sont définies [...] ’ » (ebenda, SS. 25 und 26).

B.92. Wie in B.7.1 erwähnt, gewährleisten die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung.

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.93. Aufgrund von Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 Absatz 1 Buchstaben *a)* und *b)* des EStGB 1992 gelten OGA nach belgischem Recht oder nach ausländischem Recht, OGA in Forderungen und Organismen für Anlagen in Forderungen sowie die alternativen OGA nach belgischem Recht oder nach ausländischem Recht weder als Rechtsvereinbarungen noch als zwischengeschaltete Konstruktionen.

Dieser Ausschluss war nicht anwendbar in Bezug auf die OGA, deren Rechte im Besitz einer Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind und die gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt werden (Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 Absatz 2 des EStGB 1992 (Spezialfonds)). Aus den in B.91.2 zitierten Vorarbeiten geht hervor, dass diese Ausnahme von dem Ausschluss auf die Fälle abzielt, in denen alternative private Investmentgesellschaften in unüblicher Weise genutzt werden. Eine solche Nutzung ist unüblich, wenn die Anteile hauptsächlich im Besitz einer einzigen Person oder derselben Familien sind, ohne dass externe Mittel aufgenommen werden.

Personen sind miteinander verbunden, wenn eine natürliche oder juristische Person über eine andere juristische Person die Kontrolle ausübt wie in Artikel 1:14 des Gesetzbuches der Gesellschaften und Vereinigungen erwähnt oder diese Personen bis zum vierten Grad miteinander verwandt oder verschwägert sind oder diese Personen miteinander verheiratet sind, gesetzlich zusammenwohnen oder ihren Wohn- oder Vermögenssitz an derselben Adresse festgelegt haben (Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 Absatz 3 des EStGB 1992).

Zudem gilt der OGA als Rechtsvereinbarung, wenn der Vermögensverwalter eines OGA, oder eines seiner Teilfonds von den Personen, die die Rechte dieses Teilfonds besitzen, spezifische Anweisungen zum Kauf oder Verkauf bestimmter Finanzinstrumente erhält oder kein unabhängiger Vermögensverwalter bestimmt wurde. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden (Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 Absatz 4 des EStGB 1992).

B.94. Artikel 33 Nr. 7 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 führt die Regel ein, dass nunmehr die OGA, deren Rechte zu mehr als 50 % im Besitz einer Person oder mehrerer miteinander verbundener Personen sind und die gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt werden, nicht von der Kaiman-Steuer ausgeschlossen sind. Diese Abänderung zielt darauf ab, die Praxis zu unterbinden, bei der zur Umgehung der Kaiman-Steuer einem

Dritten, der als Strohmann fungiert, eine winzige Beteiligung an einem OGA gewährt wird, bei dem es sich in Wirklichkeit um einen Spezialfonds handelt.

B.95.1. In Anbetracht des Ziels des Gesetzgebers, diese Praxis zu unterbinden, ist die Schaffung eines Prozentsatzes der Höchstbeteiligung einer einzigen Person oder miteinander verbundener Personen an einem OGA, damit dieser nicht der Kaiman-Steuer unterworfen wird, sachdienlich.

B.95.2. Der Gesetzgeber verfügt über einen breiten Ermessensspielraum, was die Festlegung dieses Prozentsatzes der Höchstbeteiligung betrifft. Da jedoch in den Vorarbeiten keine Begründung dafür zu finden ist, ist die Festlegung der Schwelle für die Beteiligung einer einzelnen Person oder miteinander verbundener Personen an einem OGA, ab der ein OGA der Kaiman-Steuer unterliegt, ohne dass der Gründer das Gegenteil beweisen kann, auf 50 % unverhältnismäßig. Nicht jeder OGA, dessen Rechte zu mehr als 50 % im Besitz derselben Person oder miteinander verbundener Personen sind und der gegebenenfalls pro separaten Teilfonds berücksichtigt wird, stellt notwendigerweise eine missbräuchliche Nutzung dieser Art von Struktur dar. Der bloße Umstand, dass laut dem Ministerrat die betreffende Person oder die miteinander verbundenen Personen in diesem Fall eine Kontrolle ausüben und die Anlagepolitik des OGA lenken können, scheint nicht ausreichend zu sein, um automatisch auf das Vorliegen eines Missbrauchs zu schließen.

Daraus folgt, dass die Gleichbehandlung und der Behandlungsunterschied, die im ersten und zweiten Teil des Klagegrunds beanstandet werden, nicht vernünftig gerechtfertigt sind.

B.96. Der erste und der zweite Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8256 sind begründet. Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 Absatz 2 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 33 Nr. 7 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, ist für nichtig zu erklären, insofern er es dem betreffenden Steuerpflichtigen nicht erlaubt, den Beweis zu erbringen, dass die Beteiligung Dritter an einem OGA von weniger als 50 % nicht auf einem rein steuerlichen Grund beruht und dass der betreffende OGA daher weder eine Rechtsvereinbarung noch eine zwischengeschaltete Konstruktion ist.

B.97. Unter Berücksichtigung des in B.96 Erwähnten, ist es nicht notwendig, die anderen Teile des Klagegrunds zu prüfen, die nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen könnten.

In Bezug auf die Ausschüttungen von Dividenden durch frühere Rechtsvereinbarungen (achter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256)

B.98. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8256 leitet einen achten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 35 und 36 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 gegen den Grundsatz der Gleichheit und gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Die klagende Partei beanstandet die Regel, dass in Bezug auf die Einkünfte, die vorher beim Gründer mit der Transparenzsteuer besteuert wurden, die durch eine frühere Rechtsvereinbarung ausgeschütteten Dividenden nur für einen Zeitraum von drei Jahren ab dem Zeitpunkt, zu dem die betreffende Struktur keine Rechtsvereinbarung mehr ist, von der Steuer befreit werden können. Sie beanstandet den sich daraus ergebenden Behandlungsunterschied zwischen einem belgischen Steuerpflichtigen, der der Gründer einer Rechtsvereinbarung oder einer Struktur ist, die in einem der drei vorherigen Besteuerungszeiträume eine Rechtsvereinbarung war, einerseits und einem belgischen Steuerpflichtigen, der Aktionär einer ausländischen Gesellschaft ist, die eine frühere Rechtsvereinbarung ist und diese Eigenschaft vor mehr als drei Jahren verloren hat, der einer Doppelbesteuerung unterliege, andererseits.

B.99. Artikel 35 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 bestimmt:

« Artikel 18 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Juni 2021, wird wie folgt abgeändert:

1. In Absatz 1 Nr. 3 werden die Wörter ‘ die von einer Rechtsvereinbarung, die nicht aufgrund von Artikel 5/1 § 3 von der Anwendung der anderen Paragraphen von Artikel 5/1 oder des Artikels 220/1 ausgeschlossen ist, zuerkannt oder ausgeschüttet werden ’ durch die Wörter ‘ die zuerkannt oder ausgeschüttet werden von einer Körperschaft, die für mindestens einen der drei abgelaufenen Besteuerungszeiträume als Rechtsvereinbarung galt, die nicht aufgrund von Artikel 5/1 § 3 von der Anwendung des Artikels 5/1 § 1 oder des Artikels 220/1 ausgeschlossen ist ’ ersetzt und die Wörter ‘ einschließlich der Einkünfte, für die gemäß Artikel 5/1 § 2 davon ausgegangen wird, dass sie zuerkannt oder ausgeschüttet werden, ’ aufgehoben ».

Artikel 36 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023 bestimmt:

« Artikel 21 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 20. November 2022, wird wie folgt abgeändert:

1. In Absatz 1 wird Nr. 12 wie folgt ersetzt:

‘ 12. Einkünfte, die von einer Körperschaft zuerkannt oder ausgeschüttet werden, die für mindestens einen der drei abgelaufenen Besteuerungszeiträume als Rechtsvereinbarung oder zwischengeschaltete Konstruktion galt, in dem Maße, wie nachgewiesen wird, dass die von einer Rechtsvereinbarung bezogenen Einkünfte, die bei einer natürlichen Person oder einer in Artikel 220 erwähnten juristischen Person in Anwendung von Artikel 5/1, Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 oder Artikel 220/1 in Belgien bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren, sich in diesen erstgenannten Einkünften befinden, ’».

Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 bestimmt nunmehr:

« Dividenden umfassen:

[...]

3. andere als in Nr. 1, 2, *2bis* und *2ter* erwähnte Beträge, die zuerkannt oder ausgeschüttet werden von einer Körperschaft, die für mindestens einen der drei abgelaufenen Besteuerungszeiträume als Rechtsvereinbarung galt, die nicht aufgrund von Artikel 5/1 § 3 von der Anwendung des Artikels 5/1 § 1 oder des Artikels 220/1 ausgeschlossen ist, 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 ».

Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 bestimmt nunmehr:

« Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern umfassen nicht:

[...]

12. Einkünfte, die von einer Körperschaft zuerkannt oder ausgeschüttet werden, die für mindestens einen der drei abgelaufenen Besteuerungszeiträume als Rechtsvereinbarung oder zwischengeschaltete Konstruktion galt, in dem Maße, wie nachgewiesen wird, dass die von einer Rechtsvereinbarung bezogenen Einkünfte, die bei einer natürlichen Person oder einer in Artikel 220 erwähnten juristischen Person in Anwendung von Artikel 5/1, Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 oder Artikel 220/1 in Belgien bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren, sich in diesen erstgenannten Einkünften befinden ».

B.100. Aus der Prüfung des Klagegrunds geht hervor, dass dieser im Wesentlichen gegen Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 36 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, gerichtet ist.

B.101. In den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 22. Dezember 2023 wird die Regel, dass die von einer früheren Rechtsvereinbarung ausgeschütteten Beträge während eines kurzen Zeitraums ab dem Zeitpunkt, zu dem die betreffende Körperschaft keine Rechtsvereinbarung mehr ist, als Dividenden eingestuft werden können, mit dem Bestreben gerechtfertigt, « Manipulationen zu verhindern, die darin bestehen, den Besteuerungszeitraum abzuwarten, in dem die Rechtsvereinbarung ihre Einstufung verliert, um eine Ausschüttung vorzunehmen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, S. 30).

B.102. Zwar wurde die zeitliche Beschränkung des Vorteils der in Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 vorgesehenen Steuerbefreiung in den Vorarbeiten nicht begründet, aber aus den Erläuterungen des Ministerrats vor dem Gerichtshof geht hervor, dass die Frist von drei Jahren darauf abzielt, « Missbräuche zu verhindern und zugleich die Gefahr einer Doppelbesteuerung vernünftig zu begrenzen ».

Der Gesetzgeber konnte es anstreben, die Missbrauchsfahr zu begrenzen, indem er eine zeitliche Beschränkung des Vorteils der in Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992 vorgesehenen Steuerbefreiung vorsah. In Anbetracht des breiten Ermessensspielraums des Gesetzgebers im steuerlichen Bereich hat die Dauer von drei Jahren, die er gewählt hat, keine unverhältnismäßigen Folgen, da die betroffenen Steuerpflichtigen, gegebenenfalls mit der zweckdienlichen Beratung bei den Verrichtungen im Zusammenhang mit ihrer Rechtsvereinbarung, von dem Zeitraum von drei Jahren Gebrauch machen können, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

B.103. Der achte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8256 ist unbegründet.

Zu der Aufrechterhaltung der Folgen

B.104. Der Ministerrat beantragt beim Gerichtshof, im Fall der Nichtigkeitserklärung die Wirkungen der angefochtenen Bestimmungen aufrechtzuerhalten, um die Rechtssicherheit zu

wahren, für den belgischen Staat einen hohen finanziellen Schaden zu vermeiden und einem für die Steuerverwaltung nicht zu bewältigenden zusätzlichen Verwaltungsaufwand in dem Fall, dass sie eine Berichtigung von Steuerbescheiden aus mehreren Besteuerungsjahren vornehmen müsste, vorzubeugen.

B.105. Aufgrund von Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 gibt der Gerichtshof, « wenn [er] es für notwendig erachtet, [...] im Wege einer allgemeinen Verfügung die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen an, die als endgültig zu betrachten sind oder für die von ihm festgelegte Frist vorläufig aufrechterhalten werden ».

In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen ist der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts vor dem Recht der Mitgliedstaaten zu beachten. Dieser Grundsatz verpflichtet alle mitgliedstaatlichen Stellen, den unionsrechtlichen Vorschriften volle Wirksamkeit zu verschaffen. Der Grundsatz impliziert, dass, wenn nationale Rechtsvorschriften nicht im Einklang mit den Anforderungen des Unionsrechts erlassen wurden, ein nationales Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden hat, verpflichtet ist, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen (EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2020, C-511/18, C-512/18 und C-520/18, *La Quadrature du Net u.a.*, ECLI:EU:C:2020:791, Randnrn. 214 und 215).

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Gerichtshof grundsätzlich nicht Gesetzesbestimmungen, die er für unionsrechtswidrig befunden hat, zeitweilig aufrechterhalten kann.

Grundsätzlich nur der Gerichtshof der Europäischen Union kann in Ausnahmefällen und aus zwingenden Erwägungen der Rechtssicherheit eine vorübergehende Aussetzung der Verdrängungswirkung herbeiführen, die eine unionsrechtliche Vorschrift gegenüber mit ihr unvereinbarem nationalem Recht ausübt (EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2020, C-511/18, C-512/18 und C-520/18, *La Quadrature du Net u.a.*, vorerwähnt, Randnrn. 216 und 217).

Ein nationales Gericht, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln angefochten werden können, ist grundsätzlich verpflichtet, sich an den Gerichtshof zur Verdeutlichung des Grundsatzes des Vorrangs des Unionsrechts zu wenden, damit dieser beurteilen kann, ob als unionsrechtswidrig angesehene Bestimmungen des innerstaatlichen

Rechts ausnahmsweise vorläufig aufrechterhalten werden können oder nicht (siehe *mutatis mutandis* EuGH, 28. Juli 2016, C-379/15, *Association France Nature Environnement*, ECLI:EU:C:2016:603, Randnr. 53).

B.106. Im vorliegenden Fall wurde nicht nachgewiesen, dass die Nichtigklärung einen derartigen Umfang hätte, dass eine Aufrechterhaltung der Folgen notwendig wäre.

NICHT VERBESSERTE
ABSCHRIFT

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 2 § 1 Nr. 13/1 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, abgeändert durch Artikel 33 Nr. 7 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, für nichtig, insofern er es dem betreffenden Steuerpflichtigen nicht erlaubt, den Beweis zu erbringen, dass die Beteiligung Dritter an einem Organismus für gemeinsame Anlagen von weniger als 50 % nicht auf einem rein steuerlichen Grund beruht und dass der betreffende Organismus für gemeinsame Anlagen daher weder eine Rechtsvereinbarung noch eine zwischengeschaltete Konstruktion ist;

- erklärt Artikel 5/1 § 3 Absatz 1 Buchstabe c) desselben Gesetzbuches, eingeführt durch Artikel 34 Nr. 8 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, für nichtig, insofern er nicht vorsieht, dass der Gründer die Möglichkeit hat, nachzuweisen, dass die Einkünfte der Rechtsvereinbarung bei einer gebietsfremden Gesellschaft in Anwendung ähnlicher CFC-Regeln wie den in Artikel 185/2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vorgesehenen Regeln besteuert werden, und folglich befreit zu werden;

- erklärt Artikel 5/1 § 3 Absatz 2 desselben Gesetzbuches, eingeführt durch Artikel 34 Nr. 9 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, für nichtig;

- erklärt Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3/1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch Artikel 35 Nr. 2 des Programmgesetzes vom 22. Dezember 2023, für nichtig, aber nur in dem Maße, in dem er zur Folge hat, nicht ausgeschüttete Gewinne steuerpflichtig zu machen, die von einer Rechtsvereinbarung erzielt wurden, als die natürliche oder juristische Person, die Gründer dieser Rechtsvereinbarung ist, je nach Fall ihren Wohn- oder Vermögenssitz oder ihre Niederlassung oder ihren Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz noch nicht in Belgien hatte;

- weist die Klagen im Übrigen zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 18. September 2025.

Der Kanzler,

Nicolas Dupont

Der Präsident,

Pierre Nihoul

NICHT VERBESSEERTE
ABSCHRIFT