

ÜBERSETZUNG

KÖNIGREICH BELGIEN

GUTACHTEN 49.620/1
VOM 23. JUNI 2011

DER GESETZGEBUNGSABTEILUNG
DES STAATSRATES

Der STAATSRAT, Gesetzgebungsabteilung, erste Kammer, der am 2. Mai 2011 von dem Ministerpräsidenten der Deutschsprachigen Gemeinschaft gebeten wurde, innerhalb einer Frist von dreißig Tagen, die bis zum 1. Juli 2011 verlängert wurde, ein Gutachten über einen Vorentwurf eines Dekretes „zur Zustimmung zu dem Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 11. April 1967 zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern sowie des dazugehörigen Schlussprotokolls in der Fassung des Zusatzabkommens vom 5. November 2002, geschehen zu Brüssel am 21. Januar 2010“ abzugeben, hat nach Untersuchung des Vorentwurfs in seinen Sitzungen vom 9. Juni 2011 und vom 23. Juni 2011 folgendes Gutachten abgegeben:

Unter Anwendung von Artikel 84 § 3 Absatz 1 der am 12. Januar 1973 koordinierten Gesetze über den Staatsrat hat sich die Gesetzgebungsabteilung hauptsächlich darauf konzentriert, die Befugnis des erlassenden Organs, die Rechtsgrundlage¹ sowie die Frage, ob die vorgeschriebenen Formvorschriften eingehalten worden sind, zu untersuchen.

*

* *

TRAGWEITE DES DEKRETVORENTWURFS

Der zur Begutachtung vorgelegte Vorentwurf zielt darauf ab, einem Protokoll² zur Abänderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland zuzustimmen.

ALLGEMEINE BEMERKUNGEN

1. Am 11. April 1967 wurde ein Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern in Brüssel geschlossen. Aufgrund seines Inhaltes bezog sich dieses Abkommen nur auf Zuständigkeiten des Föderalstaates, der seine Zustimmung durch das Gesetz vom 9. Juli 1969 gab.

Am 21. Januar 2010 wurde ein Protokoll zur Abänderung des o.a. Abkommens, das unterdessen durch das Zusatzprotokoll, geschehen zu Brüssel am 5. November 2002, abgeändert wurde, zwischen denselben Parteien in Brüssel geschlossen. Dabei ging der Föderalstaat davon aus, dass er sich wieder nur für sich selbst verpflichtete, da das Protokoll – ihm zufolge – sich nur auf die zu seiner exklusiven Zuständigkeit gehörenden Steuern bezog.

¹ Da es sich um einen Dekretvorentwurf handelt, wird unter Rechtsgrundlage die Übereinstimmung mit den höheren Rechtsnormen verstanden.

² Protokoll zur Änderung des am 11. April 1967 in Brüssel unterzeichneten Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern sowie des dazugehörigen Schlussprotokolls, in seiner durch das am 5. November 2002 in Brüssel unterzeichnete Zusatzabkommen abgeänderten Fassung, geschehen zu Brüssel am 21. Januar 2010.

Es geht aber um einen gemischten Vertrag, da der von ihm organisierte Informationsaustausch sich in Wirklichkeit auf die gesamten in Belgien erhobenen Steuern bezieht.

Aus den dem Begutachtungsantrag beigefügten Dokumenten geht hervor, dass die Arbeitsgruppe „gemischte Verträge“, die das Zusammenarbeitsabkommen vom 8. März 1994 zwischen dem Föderalstaat, den Gemeinschaften und den Regionen bezüglich der Bestimmungen für den Abschluss von gemischten Verträgen eingesetzt hat, am 26. Oktober 2010 diesen Standpunkt vertreten hat³.

2. Da die Bestimmungen des betreffenden Protokolls, mit Ausnahme des Artikels III, in das Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen sind, und diese Bestimmungen außerdem nicht unabhängig von den anderen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens gelesen werden können, hat es keinen Sinn nur dem Protokoll zuzustimmen.

Da aber das ursprüngliche Abkommen an sich kein gemischter Vertrag ist, hätte es auch keinen Sinn, diesem Abkommen in seiner ursprünglichen Fassung zuzustimmen.

Folglich ist es angebracht, dem “am 11. April 1967 in Brüssel unterzeichneten Abkommen, in seiner durch das am 5. November 2002 in Brüssel unterzeichnete Zusatzprotokoll und das Protokoll, geschehen zu Brüssel am 21. Januar 2010, abgeänderten Fassung” zuzustimmen.

Da aber das Protokoll auch autonome Bestimmungen enthält, die nicht in das Abkommen aufgenommen werden, ist ebenfalls dem Protokoll vom 21. Januar 2010 getrennt zuzustimmen, damit diese Bestimmungen wirksam werden.

Infolgedessen ist der einzige Artikel des Entwurfs wie folgt zu formulieren:

„Sind uneingeschränkt wirksam:

1° das am 11. April 1967 in Brüssel unterzeichnete Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der

³ Die Interministerielle Konferenz der Außenpolitik (IKA) billigte den Bericht der Arbeitsgruppe „gemischte Verträge“ über das schriftliche Verfahren, was durch Schreiben vom 20. Januar 2011 bestätigt wurde.

Grundsteuern sowie des dazugehörigen Schlussprotokolls, in seiner durch das am 5. November 2002 in Brüssel unterzeichnete Zusatzprotokoll und das Protokoll, geschehen zu Brüssel am 21. Januar 2010, abgeänderten Fassung;

2° das Protokoll, geschehen zu Brüssel am 21. Januar 2010, zur Änderung des am 11. April 1967 in Brüssel unterzeichneten Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern sowie des dazugehörigen Schlussprotokolls, in seiner durch das am 5. November 2002 in Brüssel unterzeichnete Zusatzabkommen geänderten Fassung“.

Auch der Titel des Entwurfs ist infolgedessen anzupassen.

3. Der neue Artikel 26 Paragraph 1 des Doppelbesteuerungsabkommens (Artikel I des Protokolls) lautet wie folgt:

„Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die durch oder für Rechnung eines Vertragsstaats und im Falle Deutschlands für ein Land oder eine seiner Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt“.

Artikel 1 des Abkommens beschreibt den persönlichen Geltungsbereich, nämlich „Personen, die in einem Vertragstaat oder in beiden Vertragstaaten ansässig sind“, während Artikel 2 die unter das Abkommen fallenden Steuern bestimmt. Es handelt sich um „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die [ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung] für Rechnung eines der beiden Vertragstaaten, seiner Länder oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden“ (Paragraph 1 des Artikels). Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen in Belgien gilt, gehören die Einkommensteuer der natürlichen Personen, die Körperschaftsteuer, die Einkommensteuer der nicht gewerblich tätigen juristischen Personen und die Einkommensteuer der beschränkt Steuerpflichtigen, jeweils „einschließlich der Vorsteuern und der Ergänzungsvorsteuern, der Zuschläge zu diesen Steuern und Vorsteuern sowie der Gemeindefuzusatzsteuer zur Einkommenssteuer der natürlichen Personen“ (Paragraph 3 des Artikels).

Die neue Regelung bezüglich des Informationsaustauschs mit Deutschland ist jedoch allgemein *und ist also nicht auf die in Artikel 1 des Abkommens erwähnten Personen und auf die in Artikel 2 des Abkommens angeführten Steuern beschränkt*. Außerdem können auch Informationen bei einer zuständigen Behörde eingeholt werden, „selbst wenn [diese Behörde] diese Informationen für [ihre] eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt“ (neuer Artikel 26 Paragraph 4 des Abkommens). Der Staat, bei dem die Informationen eingeholt werden, muss „die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung der erbetenen Informationen“ nutzen (idem).

Demzufolge stellt sich die Frage, wer in Belgien dem Informationsantrag einer zuständigen Behörde von Deutschland wird stattgeben müssen.

Aus Artikel 3 Paragraph 1 Nr. 6 des Abkommens ergibt sich, dass in Belgien unter „zuständige Behörden“ „die nach seinem innerstaatlichem Recht zuständige Behörde“ verstanden wird. Da es sich um einen gemischten Vertrag handelt, ist die zuständige Behörde nicht ausschließlich der föderale Minister der Finanzen (oder sein zuständiger Vertreter); es kann jedoch auch um einen Finanzminister der Teilstaaten gehen.

Deshalb ist es ratsam, auf innerbelgischer Ebene einen Koordinationsmechanismus und ein Koordinationsorgan vorzusehen, sodass die zuständigen Behörden von Deutschland wissen, an wen sie einen Informationsantrag richten müssen und der Föderalstaat, die Gemeinschaften und die Regionen untereinander bestimmen können, wie einem konkreten Antrag stattgegeben wird. Der Staatsrat empfiehlt deswegen, diesbezüglich ein Zusammenarbeitsabkommen im Sinne von Artikel 92*bis* des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen zu schließen⁴.

4.1. Fraglich ist, ob die neue Regelung bezüglich des Informationsaustauschs (Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens) zu verwaltungs- oder strafrechtlicher Ahndung und zu Zwangsvollstreckung führen kann, wenn verweigert wird, an Untersuchungsaufgaben mitzuarbeiten.

⁴ Siehe Artikel 1*bis* des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen und das Zusammenarbeitsabkommen vom 7. Dezember 2001 zwischen dem Föderalstaat und den Regionen über den Informationsaustausch im Rahmen der Ausübung ihrer steuerlichen Zuständigkeiten und über die Konzertierungsverfahren hinsichtlich der technischen Durchführbarkeit der von den Regionen an den Regionalsteuern vorgenommen Änderungen und hinsichtlich der technischen Durchführbarkeit der Einführung allgemeiner Steuersenkungen oder -Erhöhungen in der geschuldeten Steuer der natürlichen Personen durch die Regionen.

Es steht dem Verfasser des Entwurfs zu, über diese Frage zu entscheiden und je nach seinen Absichten eventuell das Zustimmungsdekret um normative Bestimmungen in diesem Sinne zu ergänzen.

4.2. Der neue Artikel 26 Paragraphen 6 bis 8 des Doppelbesteuerungsabkommens (Artikel I des Protokolls) enthält zwar ein Sanktionssystem; jedoch ist dieses System noch nicht wirksam.

Die betreffenden Bestimmungen lauten wie folgt:

„(6) Um die im Rahmen dieses Artikels erbetenen Informationen zu erhalten, ist die Steuerverwaltung des ersuchten Vertragsstaats ungeachtet des Absatzes 3 befugt, die Offenlegung von Informationen zu verlangen sowie Ermittlungen und Vernehmungen durchzuführen.

(7) Die im innerstaatlichen Recht des ersuchten Staates vorgesehenen Strafmaßnahmen für Personen, die für die Durchführung der innerstaatlichen Steuergesetze erhebliche Informationen vorenthalten, gelten, als sei die Pflicht zur Erteilung der Informationen nach Absatz 5 und 6 in den innerstaatlichen Steuergesetzen des ersuchten Staates vorgesehen.

(8) Verweigert eine Person die Erteilung von im Rahmen dieses Artikels erbetenen Informationen oder erteilt sie diese nicht innerhalb der von der Steuerverwaltung des ersuchten Staates festgelegten Frist, so kann der ersuchte Staat gegenüber dieser Person angemessene Zwangsmaßnahmen anwenden. Zu diesen Zwangsmaßnahmen gehören unter anderem Zwangsmittel nach § 328 ff. Abgabenordnung in Deutschland und das Eilverfahren (*procédure en référé*/procedure in kort geding) in Belgien. Diese Person kann durch Anwendung der nach dem Recht des ersuchten Staates verfügbaren zivil- oder strafrechtlichen Strafmaßnahmen zur Erteilung dieser Informationen gezwungen werden“.

Da die Deutschsprachige Gemeinschaft noch nicht über eigene Steuern⁵ verfügt und somit noch keine eigene Steuerverwaltung hat, kann diese Regelung jedoch noch keine Anwendung finden.

⁵ Obwohl die Deutschsprachige Gemeinschaft eine steuerliche Autonomie hat und eigene Steuern einführen kann (Artikel 170 § 2 der Verfassung), hat sie es jedoch noch nicht getan.

Sobald die Deutschsprachige Gemeinschaft Steuern einführt und über eine eigene Steuerverwaltung verfügt, wird gemäß dem für Strafvorschriften geltenden Legalitätsprinzip⁶ durch ein Dekret bestimmt werden müssen, was die Umschreibung „*Die im innerstaatlichen Recht des ersuchten Staates vorgesehenen Strafmaßnahmen für Personen, die für die Durchführung der innerstaatlichen Steuergesetze erhebliche Informationen vorenthalten*“ in Artikel 26 Paragraph 7 des Abkommens genau beinhaltet, und was unter „*angemessene Zwangsmaßnahmen*“ in Artikel 26 Paragraph 8 des Abkommens zu verstehen ist.

⁶ Siehe die Artikel 12 Absatz 2 und 14 der Verfassung und Artikel 7 der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten. Dieser Grundsatz setzt voraus, dass die Unterstrafestellung so formuliert werden muss, dass jeder zu dem Zeitpunkt, wo er ein Verhalten annimmt, erkennen kann, ob dieses Verhalten gegebenenfalls strafbar ist. Er erfordert es, dass der Gesetzgeber in einer ausreichend präzisen, deutlichen und Rechtssicherheit bietenden Formulierung festlegt, welche Taten unter Strafe gestellt werden, so dass einerseits derjenige, der ein Verhalten annimmt, vorher ausreichend beurteilen kann, welche Folgen dieses Verhalten haben wird, und andererseits dem Richter keine allzu große Ermessensbefugnis überlassen wird. Dieser Grundsatz setzt nicht nur voraus, dass der Regelgeber deutlich angeben muss, welches Verhalten strafbar ist, sondern auch, dass er die Strafen festlegen muss, die wegen des Verstoßes gegen jede der so angegebenen Gebots- oder Verbotsbestimmungen auferlegt werden können.

Die Kammer setzte sich zusammen aus

den Herren	M. VAN DAMME,	Kammerpräsident,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	Staatsräte,
	M. TISON,	
	L. DENYS,	Beisitzer der Gesetzgebungsabteilung,
Frau	G. VERBERCKMOES,	Kanzler.

Der bericht wurde von Frau A. SOMERS, Auditor, vorgelegt.

DER KANZLER

DER PRÄSIDENT

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME

Das Gutachten wurde unter der Aufsicht von Herrn W. PAS, erster Auditor,
übersetzt.

DER HAUPTKANZLER

D. LANGBEEN