



ÜBERSETZUNG

STAATSRAT

Gesetzgebungsabteilung

Gutachten 63.951/VR
vom 23. November 2018

über

einen Vorentwurf eines Dekrets der Regierung der
Deutschsprachigen Gemeinschaft ,zur Zustimmung zu dem
multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung
steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der
Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, geschehen zu Paris
am 24. November 2016‘

Am 18. Juli 2018 wurde der Staatsrat, Gesetzgebungsabteilung, von dem Ministerpräsidenten der Deutschsprachigen Gemeinschaft darum gebeten, innerhalb einer Frist von dreißig Tagen, die von Rechts wegen bis zum 29. August 2018 verlängert wurde ^(*), die auf fünfundvierzig Tage ^(**), und abermals bis zum 20. November 2018 verlängert wurde, ein Gutachten über einen Vorentwurf eines Dekrets der Regierung der Deutschsprachigen Gemeinschaft ‚zur Zustimmung zu dem multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, geschehen zu Paris am 24. November 2016‘ abzugeben.

Der Vorentwurf wurde von den vereinigten Kammern am 6. November 2018 untersucht. Die vereinigten Kammern setzten sich zusammen aus Jo BAERT, Kammerpräsident, Präsident, Martine BAGUET, Kammerpräsident, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Peter SOURBRON, Bernard BLERO und Wanda VOGEL, Staatsräte, Sébastien VAN DROOGHENBROECK und Bruno PEETERS, Beisitzer, und Annemie GOOSSENS, Greffier, und Charles-Henri VAN HOVE, stellvertretender Greffier.

Der Bericht wurde von Dries VAN EECKHOUTTE und Marc OSWALD, Auditor, vorgelegt.

Das Gutachten, dessen Wortlaut nachstehend wiedergegeben ist, wurde am 23. November 2018 abgegeben.

*

^(*) Diese Verlängerung ergibt sich aus Artikel 84 § 1 Absatz 1 Nr. 2 *in fine* der am 12. Januar 1973 koordinierten Gesetze über den Staatsrat, dem zufolge diese Frist von Rechts wegen um fünfzehn Tage verlängert wird, wenn sie zwischen dem 15. Juli und dem 31. Juli einsetzt oder zwischen dem 15. Juli und dem 15. August abläuft.

^(**) Diese Verlängerung ergibt sich aus Artikel 84 § 1 Absatz 1 Nr. 2 der am 12. Januar 1973 koordinierten Gesetze über den Staatsrat, dem zufolge die Frist von dreißig Tagen auf fünfundvierzig Tage verlängert wird, wenn das Gutachten unter Anwendung von Artikel 85*bis* von den vereinigten Kammern abgegeben wird..

1. 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 VORENTWURFS

2. Der zur Begutachtung vorgelegte Dekretvorentwurf der Deutschsprachigen Gemeinschaft zielt darauf ab, dem multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, geschehen zu Paris am 24. November 2016 (nachstehend: Übereinkommen) zuzustimmen.

ALLGEMEINE BEMERKUNGEN

3. Das Übereinkommen ist ein multilateraler Vertrag, der im Rahmen des BEPS-Aktionsplans² der OECD geschlossen wird, um aggressive internationale Steuerplanung zu bekämpfen, durch die Gewinne künstlich an Orte verlagert werden, an denen sie nicht oder vermindert besteuert werden.

Die Unterhändler zielten auf eine schnelle Durchführung dieser Maßnahmen ab, die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verhindern müssen. Die Maßnahmen wurden deshalb nicht nur durch eine Anpassung des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vom Einkommen, sondern auch durch dieses Übereinkommen durchgeführt, in dem ein besonderer Mechanismus zur schnellen Abänderung des bestehenden Rahmens von mehr als dreitausend bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen wird, die hauptsächlich aufgrund von früheren Fassungen des OECD-Musterabkommens geschlossen worden sind.

4. Das Übereinkommen hatten die Arbeitsgruppe „gemischte Verträge“ und die Interministerielle Konferenz der Außenpolitik (IKA) als gemischten Vertrag bezeichnet, der zum Zuständigkeitsbereich der föderalen Behörde, der Regionen und der Gemeinschaften gehört³.

Dem kann zugestimmt werden.

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

² Siehe <http://www.oecd.org/tax/beps>.

³ Die Interministerielle Konferenz der Außenpolitik billigte den Bericht der Arbeitsgruppe „gemischte Verträge“ über das schriftliche Verfahren, was durch Schreiben vom 4. April 2017 bestätigt wurde.

5. Der besondere Mechanismus zur Abänderung der bereits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen lässt den Beitrittsparteien eine gewisse Wahlmöglichkeit und Flexibilität hinsichtlich der Erfüllung des BEPS-Mindeststandards (siehe beispielsweise Artikel 7 Paragraph 3 des Übereinkommens), der Formulierung der Vorbehalte zu Bestimmungen, die keine Mindeststandards enthalten (zum Beispiel Artikel 4 Paragraph 3) und des Wählens oder Nicht-Wählens von bestimmten fakultativen ergänzenden Bestimmungen (zum Beispiel Artikel 5).

Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung muss eine Vertragspartei dem Verwahrer eine (vorläufige oder zu bestätigende) Liste der Vorbehalte und Notifikationen vorlegen. Bis zum Zeitpunkt der Hinterlegung ihrer Ratifizierungs-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde kann sie in dieser Liste jede Abänderung, die sie für angemessen hält, vornehmen. Nachdem eine Partei die Ratifizierungs-, Annahme- und Genehmigungsurkunde hinterlegt hat, kann sie einen Vorbehalt jederzeit zurücknehmen oder durch einen stärker eingeschränkten Vorbehalt ersetzen, oder die Liste der Abkommen, die sie mit dem Übereinkommen abändern möchte, erweitern, oder noch sich dafür entscheiden, mittels zusätzlicher Notifikationen neue fakultative Bestimmungen anzuwenden. Im Prinzip ist eine Partei jedoch nicht dazu ermächtigt, nach der Hinterlegung der Ratifizierungs-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde noch einen neuen Vorbehalt anzubringen oder auf die Entscheidung, fakultative Bestimmungen anzuwenden, zu verzichten (Artikel 28 und 29 des Übereinkommens).

Folglich wird es zum Zeitpunkt der Verabschiedung des Gesetzes, des Dekrets oder der Ordonnanz zur Zustimmung zum Übereinkommen dem betreffenden Normgeber nicht unbedingt ganz deutlich sein, welche (endgültigen) Optionen die anderen Parteien des Übereinkommens gewählt haben oder wählen werden. Die Tragweite der an den geltenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommenen Abänderungen wird also unsicher sein. Dadurch unterscheidet sich dieses Zustimmungsverfahren vom Verfahren zur Zustimmung zu einem Doppelbesteuerungsabkommen. Zum Zeitpunkt der Verabschiedung eines Gesetzes zur Zustimmung zu einem Doppelbesteuerungsabkommen stehen die gegenseitigen Vereinbarungen der davon betroffenen Staaten effektiv fest und kann der betreffende Normgeber in voller Kenntnis der Sachlage dem verhandelten Übereinkommen zustimmen oder nicht.

6. Der Beauftragte erklärte, dass Belgien zum Zeitpunkt der Ratifizierung des Übereinkommens eine Notifikation hinterlegen will, in der 99 Doppelbesteuerungsabkommen aufgezählt werden, die Belgien in den Anwendungsbereich des Übereinkommens möchte fallen lassen. Insofern die anderen Vertragsparteien jeweils dasselbe erklären, werden diese Abkommen durch das Übereinkommen effektiv abgeändert werden.

Über die Fragen, welche Doppelbesteuerungsabkommen Belgien nicht in den Anwendungsbereich des Übereinkommens möchte fallen lassen und warum, erklärte der Beauftragte Folgendes:

„De verdragen met Japan, Nederland, Duitsland, Noorwegen en Zwitserland werden op het ogenblik van de ondertekening van het Multilateraal verdrag niet opgenomen op de lijst van ‘gedekte verdragen’. Het nieuwe verdrag dat op 12 oktober 2016 met Japan werd ondertekend houdt reeds rekening met de resultaten van het BEPS-project en de andere partnerlanden gaven de voorkeur aan een bilaterale

aanpassing van hun verdrag met België. Met Nederland en Duitsland worden trouwens reeds geruime tijd onderhandelingen gevoerd voor het sluiten van een nieuw dubbelbelastingverdrag. Ten aanzien van Duitsland zijn deze onderhandelingen quasi afgerond. Aangezien het niet duidelijk is of er met Nederland een algeheel akkoord zal kunnen worden bereikt heeft België alsnog geopteerd om het bestaand dubbelbelastingverdrag met Nederland van 2001 op te nemen op de lijst van gedekte verdragen. Met Noorwegen en Zwitserland zijn momenteel onderhandelingen aan de gang voor het sluiten van een protocol waardoor het bilateraal verdrag met België BEPS-conform wordt gemaakt. Zoals reeds aangehaald (...) hierboven werd Taiwan van de lijst verwijderd aangezien het niet om een internationaal verdrag gaat maar om een akkoord tussen private autoriteiten.“

Aufgrund der vorläufigen Listen der Vorbehalte und Erklärungen, die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung hinterlegt werden, würden 56 Doppelbesteuerungsabkommen, von denen Belgien Vertragspartei ist, dem Beauftragten zufolge als unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen bezeichnet werden.

7. Die Wahlmöglichkeiten, die den Vertragsparteien überlassen werden, nehmen verschiedene Formen an. Es handelt sich insbesondere um die folgenden Rechtsinstrumente:

- Bei gewissen Bestimmungen des Übereinkommens - die keine Mindeststandards enthalten - kann ein *Vorbehalt* angebracht werden (siehe Artikel 28 des Übereinkommens). Die Bestimmung, über die ein Vorbehalt formuliert wird, ist also auf keinen der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen dieser Partei anwendbar, solange der Vorbehalt nicht zurückgenommen oder abgeändert wird.

So will Belgien einen Vorbehalt formulieren, um die Artikel 4, 9 Paragraph 1 a), 10 und 14 des Übereinkommens nicht anzuwenden. Diese Bestimmungen werden demzufolge keine Anwendung finden, und in diesem Punkt werden die unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, von denen Belgien Vertragspartei ist, deshalb nicht abgeändert werden.

- Für gewisse Bestimmungen des Übereinkommens, die wohl aber einen Mindeststandard enthalten, wird den Parteien die *Wahl* zwischen mehreren Alternativlösungen überlassen. Nur wenn beide Vertragsparteien dieselbe Option wählen, wird die betreffende Option die Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens in diesem Sinne ersetzen. Falls beide Vertragsparteien nicht dieselbe Option wählen, wird der Mindeststandard der betreffenden Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vorgehen, als diese Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens mit diesem Mindeststandard unvereinbar ist (siehe zum Beispiel Artikel 7 Paragraph 17 a) des Übereinkommens). Wenn die Parteien eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens eine andere Wahl treffen, kann dann ein Konzertierungsverfahren angemessen sein, um zu einer für beide Parteien zufriedenstellenden Lösung zu gelangen.

So will Belgien eine Erklärung hinterlegen, um die Option von Artikel 7 Paragraph 1 anzuwenden.

- Für gewisse Bestimmungen des Übereinkommens, die effektiv einen Mindeststandard enthalten, wird den Parteien die Möglichkeit gegeben, um diese *nicht anzuwenden*, beispielsweise wenn ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen bereits diesen Mindeststandard erfüllen (siehe beispielsweise Artikel 11 Paragraph 4 des Übereinkommens).
- Verschiedene Bestimmungen des Übereinkommens sind wiederum fakultative, ergänzende Bestimmungen. Sie werden nur angewandt, wenn beide Parteien eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens sich dafür entscheiden, sie anzuwenden. So will Belgien keine einzigen der unter Artikel 5 vorgeschlagenen Optionen wählen⁴. Belgien möchte hingegen Option B von Artikel 13 sowie die ergänzenden Bestimmungen von Artikel 6 Paragraph 3, Artikel 7 Paragraph 4, und Teil VI (Schiedsverfahren) anwenden. Diese letzten Bestimmungen werden auf die unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen anwendbar sein, wenn die Vertragspartei eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens eine ähnliche Erklärung abgibt.

8. Zu den Erklärungen und Vorbehalten befragt, die Belgien zum Zeitpunkt der Ratifizierung des Übereinkommens formulieren möchte, hat der Beauftragte eine umfangreiche Unterlage übermittelt, die die verschiedenen Erklärungen und Vorbehalte enthält, über die die verschiedenen Belgischen Behörden einen Konsens gefunden hätten.

Der Beauftragte erläuterte, dass diese Liste im Vergleich zu der anlässlich der Unterzeichnung im Namen Belgiens erstellten Liste die folgenden Abänderungen enthält⁵:

„Hierbij toegevoegd vindt u de lijst van verklaringen en voorbehouden die op 12 juni jongstleden ter verificatie aan de depositaris is overgemaakt. De depositaris (OESO) heeft hierop niet gereageerd. De lijst van 12 juni verschilt van de lijst die werd neergelegd naar aanleiding van de ondertekening van het Multilateraal verdrag (op 7 juni 201[7]) onder meer op de volgende punten:

- a. Het akkoord met Taiwan werd niet meer opgenomen aangezien dit geen verdrag is tussen Staten. De verdragen met Nederland (wegens onduidelijkheid omtrent het bereiken van een akkoord over het sluiten van een nieuw verdrag), het nieuw verdrag met Botswana (ondertekend op 30-11-2017) en het nieuw Protocol tot wijziging van het DBV met Rusland (ondertekend op 21/1/2018) werden toegevoegd aan de lijst van gedekte verdragen;
- b. De titel van het DBV met het Verenigd Koninkrijk werd gecorrigeerd;
- c. De datum van inwerkingtreding van het protocol tot wijziging van het DBV met Polen wordt opgenomen;
- d. Het voorbehoud dat aanvankelijk was gemaakt in toepassing van artikel 12 (4) van het Multilateraal verdrag wordt niet langer gemaakt. De notificaties omtrent de impact van de aanneming van het artikel 12 van het Verdrag worden toegevoegd.“

⁴ Was bedeutet, dass wenn ein Vertragspartei bei einem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen eine der Optionen wählt, die gewählte Option für die eigenen Einwohner gilt (Artikel 5 Paragraph 1 des Übereinkommens).

⁵ Letztgenannte Liste kann auf der OECD-Website eingesehen werden, siehe <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf>.

9. Um die rechtliche Tragweite des Übereinkommens und dessen Auswirkung auf die verschiedenen von Belgien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu kennen, ist deswegen eine gründliche Kenntnis der verschiedenen ergänzenden Vertragsangaben - unter denen die Erklärungen und Vorbehalte von Belgien, die Erklärungen und Vorbehalte von den anderen Vertragsparteien und die möglichen späteren Abänderungen⁶ - sowie der Reaktionen auf die gegenseitigen Erklärungen und Vorbehalte erforderlich⁷.

Die Transparenz der diesbezüglich geltenden Regeln ist folglich problematisch, was für die Rechtssicherheit schädlich ist:

- um zu wissen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen als ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen zu betrachten ist, und infolgedessen durch das Übereinkommen abgeändert wird, muss zuerst untersucht werden, ob es eine Übereinstimmung zwischen den Notifikationen der beiden Parteien des Doppelbesteuerungsabkommens gibt;
- um ferner zu wissen, ob eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens durch eine Bestimmung des Übereinkommens abgeändert wird, wird eine gründliche Prüfung der relevanten Bestimmung des Übereinkommens sowie der Notifikationen und Vorbehalte der beiden Parteien des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens geschehen müssen. Diese Prüfung kann auch eine inhaltliche Beurteilung der Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens erfordern (zum Beispiel um zu untersuchen, ob und inwiefern die betroffene Bestimmung mit dem Mindeststandard unvereinbar ist);
- beim Übereinkommen selber werden keine förmlichen Abänderungen in den Texten der Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen, aber die Tragweite der Abänderung wird aus der Kombination des Textes des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, des Textes des Übereinkommens und einer ganzen Reihe von Notifikationen, Vorbehalten und anderen Texten (zum Beispiel auch das ‚Explanatory Statement‘, siehe weiter Bemerkung 11) abgeleitet werden müssen.

Die durch das Übereinkommen gebrauchte schnelle aber komplexe Technik der Vertragsänderungen entspricht also nicht den Bedingungen von Klarheit, Transparenz und Rechtssicherheit gegenüber den Bürgern.

Daher steht es den zuständigen Behörden zu, die Umsetzung dieser komplexen Gesamtheit von internationalen Texten zu betreuen, um die Gesamtheit so transparent wie möglich für den nicht-eingeweihten Leser zu machen, auch in den Fällen, in denen die Umsetzung dieses Rechtes automatisch geschieht.

⁶ Siehe z.B. die Artikel 28 Paragraph 9, und 29 Paragraphen 5 und 6 des Übereinkommens.

⁷ Siehe z.B. die Artikel 7 Paragraph 7, und 28 Paragraph 2 des Übereinkommens.

Den Beauftragten wurde gefragt, welche Schritte zu unternehmen wären, um diese Menge von relevanten Vertragsinformationen, die nötig sind, damit die Bürger ihre Rechtslage bestimmen könnten (wie der Tag des Inkrafttretens, die Vorbehalte, die Mitteilungen, usw. von Belgien und seinen Vertragsparteien), bekannt zu machen. Darauf wurde geantwortet:

„België heeft de intentie (net als vele andere jurisdicties) om de impact van het Multilateraal verdrag op de bilaterale verdragen te verduidelijken door het publiceren van ‘synthetische teksten’ per betrokken partnerjurisdictie. Deze teksten zouden voor zover als mogelijk (...) met de betrokken partnerjurisdictie worden ‘afgestemd’, t.t.z. dat er zal worden gestreefd om de opmaak te doen in overleg met en met het akkoord van de verdragsonderhandelaars van de partnerstaat. Deze teksten zouden worden opgemaakt in de verschillende taalversies van het huidig bilateraal verdrag en worden opgenomen in de publieke toegankelijke databank (fisconetplus) van de FOD Financiën. Ook de datum van inwerkingtreding en toepassing van het Multilateraal verdrag tussen België en de specifieke partnerstaat zouden worden opgenomen. Aangezien het multilateraal verdrag en het gedekt bilateraal verdrag ‘naast elkaar’ moeten worden gelezen zal de gepubliceerde synthetische tekst slechts een officieus karakter hebben en de gemeenschappelijke visie weergeven van de verdragsonderhandelaars over de impact van het multilateraal verdrag op het bilateraal verdrag“⁸.

Die durch den Beauftragten vorgestellte Arbeitsweise kann gebilligt werden, da diese während einer Übergangsphase dafür sorgen kann, dass die betroffenen Rechtsvorschriften zugänglicher und transparenter werden. Es wird jedoch einer anhaltenden Anstrengung bedürfen, um die synthetischen Texte *up-to-date* zu halten. Es empfiehlt sich, dem Dekretvorentwurf eine Bestimmung mit einem Auftrag in diesem Sinne für die ausführende Gewalt beizufügen.

Damit die Übergangsphase so kurz wie möglich bleibt, sollten die Doppelbesteuerungsabkommen jedoch systematisch und so schnell wie möglich den neuen Regeln angepasst werden.

10. Die Begründung des Vorentwurfs ist äußerst kurz gefasst. Sie gibt kein präzises Bild der Tragweite des Übereinkommens für Belgien im Allgemeinen und für die Deutschsprachige Gemeinschaft insbesondere.

Um das Parlament völlig zu informieren, so dass es in Kenntnis der Sachlage dem Übereinkommen zustimmen kann, muss die Begründung weiter ausgearbeitet werden. Dem Standpunkt des Beauftragten, dass man sich diesbezüglich an die Begründung des Vorentwurfs des föderalen Gesetzes zur Zustimmung zu dem Übereinkommen anlehnen kann, kann zugestimmt werden.

⁸ Was FISCONETplus (https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public) betrifft, ist zu bemerken, dass es sich nicht um ein frei zugängliches dokumentarisches System handelt, da ein (kostenloses) Microsoft-Konto erforderlich ist (siehe <https://account.microsoft.com/account?lang=nl-be>). Fraglich ist, ob diese Beeinträchtigung der Zugänglichkeit der betroffenen Informationen der Behörden für den Bürger effektiv erforderlich und verhältnismäßig ist und mit der Regelung bezüglich der Verarbeitung personenbezogener Daten zu vereinbaren ist.

UNTERSUCHUNG DES TEXTES DES VERTRAGS

11. Gemeinsam mit dem Übereinkommen wurde ein „Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting“ (nachstehend: gemeinsame Erklärung) angenommen. Aufgrund ihres besonderen Status muss auch dieser gemeinsamen Erklärung der Parteien, über die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags⁹ Übereinstimmung erzielt wurde, zugestimmt werden. Diese Erklärung wird folglich zusammen mit dem Vorentwurf beim Parlament eingereicht werden müssen.

12. Den Beauftragten wurde gefragt, warum die Erklärungen und Vorbehalten nicht in dem verfügenden Teil des Vorentwurfs des Zustimmungsdekrets aufgenommen werden. Darauf antwortete er:

„In overleg met de dienst Verdragen van de FOD Buitenlandse Zaken werd besloten om de lijst van verklaringen (i.e. de lijst met de gedekte jurisdicties, voorbehouden, opties en notificaties) niet op te nemen in het instemmingsdecreet doch er enkel en alleen naar te verwijzen in de memorie van toelichting. Het Parlement keurt weliswaar het Multilateraal Verdrag goed doch het is een prerogatief van de Regering om de nodige voorbehouden te maken, deze te wijzigen en deze eventueel later op te heffen. Enkel het Multilateraal verdrag als dusdanig wordt dus ter instemming voorgelegd aan het Parlement“.

Dem Standpunkt des Beauftragten kann zugestimmt werden, dass das Formulieren von Vorbehalten und Erklärungen zum Zeitpunkt der Ratifizierung des Übereinkommens dem Prärogativ des Königs gehört, nachdem darüber ein Konsensus mit den Regional- und Gemeinschaftsregierungen erreicht wurde (Artikel 167 §§ 1 Absatz 1 2 und 3 der Verfassung).

Da die Notifikationen und Vorbehalte die Tragweite der Verpflichtungen bestimmen, die für Belgien – und ihre Bürger – aus dem Übereinkommen abgeleitet werden, müssen sie auch den zuständigen Parlamenten zur Zustimmung vorgelegt werden; ansonsten werden sie in der Belgischen innerstaatlichen Rechtsordnung wirkungslos sein (Artikel 167, §§ 2 und 3 der Verfassung).

Eine Abstimmung über die vorgenommenen Erklärungen und Vorbehalte ist also nötig, nicht nur zwischen dem König und der Gemeinschafts- und Regionalregierungen (was offensichtlich bereits geschehen ist), aber auch zwischen der ausführenden Gewalt und dem betroffenen Parlament. In den dem Staatsrat vorgelegten Akten fehlen jedoch die Erklärungen und Vorbehalte von Belgien und wird ihre Tragweite ebenso wenig behandelt. Der Text der Erklärungen und Vorbehalte ist den Akten, die beim Parlament der Deutschsprachigen Gemeinschaft eingereicht werden, hinzuzufügen und ist in der Begründung zu erläutern.

⁹ Siehe Artikel 31 Paragraph 2 a) des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 'über das Recht der Verträge'.

Die beste Art und Weise, um die Rechtssicherheit für die Bürger zu gewährleisten und sich zu vergewissern, dass das Parlament diesen Erklärungen und Vorbehalten zugestimmt hat, besteht jedoch darin, dass auf diese Erklärungen und Vorbehalte im verfügenden Teil des Vorentwurfs des Zustimmungsdekrets hingewiesen wird. Zu diesem Zweck kann ein neuer Artikel eingefügt werden, in dem bestimmt wird, dass die Erklärungen und Vorbehalte, die beigelegt werden, uneingeschränkt wirksam sein werden, wobei der Text der Erklärungen und Vorbehalte, die Belgien formulieren will, dem Dekretentwurf als Anlagen beigelegt werden¹⁰. So verhindert man Streitfälle über die Frage, inwiefern das Parlament dem Übereinkommen zugestimmt hat.

13. Die „synthetischen Texte“ der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, beeinträchtigt nicht die Verpflichtung, das Zustimmungsdekret und dazugehörige Dokumente (das Übereinkommen, die gemeinsame Erklärung sowie die Erklärungen und Vorbehalte von Belgien) im *Belgischen Staatsblatt* zu veröffentlichen. Laut ständiger Rechtsprechung des Kassationshofes muss ein Vertrag ordnungsgemäß veröffentlicht werden – in Ermangelung einer besonderen Gesetzesbestimmung: im *Belgischen Staatsblatt* –, um Privatpersonen gegenüber verbindlich zu sein¹¹.

Hinsichtlich der Tatsache, dass die anderen relevanten Vertragsinformationen (Ratifizierung, Inkrafttreten, Vorbehalte und Notifikationen von den anderen Vertragsparteien ...), die entscheidend sind, um die Folgen für die geltenden Doppelbesteuerungsabkommen zu kennen, nicht veröffentlicht werden, besteht kein Einwand, nur wenn das Übereinkommen selbst die Form bestimmt, in der diese Informationen veröffentlicht werden müssen oder wenn der Föderale Gesetzgeber eine abweichende Regelung bezüglich der Veröffentlichung vorgesehen hat, was hier nicht der Fall ist.

Artikel 39 Paragraph 3 des Übereinkommens bestimmt dass der Verwahrer des Vertrags „öffentlich verfügbare Listen“ der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen und der von den Vertragsparteien angebrachten Vorbehalte und der von den Vertragsparteien abgegebenen Notifikationen führt. Es handelt sich um einen Auftrag, der dem Verwahrer erteilt wird, um zur Förderung der Transparenz und der Klarheit die o.a. Listen der Öffentlichkeit zugänglich zu machen.

¹⁰ Siehe *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Staatsrat, 2008, Nr. 207, auf der Website des Staatsrates zu konsultieren (www.raadvst-consetat.be).

¹¹ Kass., 11. Dezember 1953, Pas. 1954, I, 298; Kass., 19. März 1981, JT 1982, 565-567, mit Anm. von J. VERHOEVEN.

Damit die Veröffentlichung durch den Verwahrer, und insbesondere die Veröffentlichung der Vorbehalte und Notifikationen der anderen Vertragsparteien, als offizielle Veröffentlichung statt einer Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* betrachtet werden kann, könnte der föderale Gesetzgeber in dem Zustimmungsgesetz ausdrücklich bestimmen, dass die Veröffentlichung - durch den Verwahrer - von den in Artikel 39 Paragraph 3 des Übereinkommens erwähnten Vertragsangaben als Veröffentlichung in dem internen Recht gilt. Aber auch in diesem Fall muss dafür gesorgt werden, dass die Veröffentlichung die wesentlichen Randbedingungen in Sachen Zugänglichkeit und Kenntlichkeit einer offiziellen Veröffentlichung erfüllt.

14. Artikel 7 des Übereinkommens zielt darauf ab, im Anschluss an *Action 6* des BEPS-Pakets einen Mindeststandard vorzusehen, um Steuerabkommensmissbrauch zu verhindern¹². Diesbezüglich hat Belgien beschlossen, nur die Bestimmung des Hauptzweck-Kriteriums anzupassen. Laut Artikel 7 Paragraph 1 des Übereinkommens schreibt diese Bestimmung vor, dass "[u]ngeachtet eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens eine Vergünstigung nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt [wird], wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens im Einklang steht"¹³.

Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates verweist diesbezüglich auf den Entscheid Nr. 141/2013 des Verfassungsgerichtshofes¹⁴, in dem der Hof bezüglich anderer allgemeinen fiskalischen Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen (insbesondere in Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, Artikel 18 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches und Artikel 106 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches) geschlussfolgert hat, dass sie unter Berücksichtigung der „verschiedenen strikten Bedingungen“, denen die Anwendung dieser Bestimmungen unterliegt, mit den Artikeln 170 und 172 der Verfassung vereinbar sind.

Artikel 7 des Übereinkommens muss selbstverständlich im Lichte des o.a. Entscheids des Verfassungsgerichtshofs durchgeführt werden.

¹² Siehe <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>.

¹³ Außerdem hat Belgien auch beschlossen, die ergänzende Bestimmung von Artikel 7 Paragraph 4 des Übereinkommens anzupassen. Diese Bestimmung erlaubt es den zuständigen Behörden, wenn eine Vergünstigung aufgrund von der Bestimmung des Hauptzweck-Kriteriums versagt wird, dem Steuerpflichtigen die Vergünstigung zu gewähren, zu der er ohne die Transaktion oder Gestaltung, die zu der Anwendung dieser Bestimmung des Hauptzweck-Kriteriums geführt hat, berechtigt gewesen wäre.

¹⁴ Verfassungsgerichtshof, 30. Oktober 2013, Nr. 141/2013, B.19.

UNTERSUCHUNG DES TEXTES DES ZUSTIMMUNGSDEKRETS

15. Dem Vorentwurf wurde nur eine deutsche Übersetzung des Übereinkommens beigelegt. Laut der Schlussformel des Übereinkommens sind die englische und die Französische Fassung des Textes verbindlich. Folglich ist auch der französische Text des Übereinkommens dem beim Parlament der Deutschsprachigen Gemeinschaft vorzulegenden Dekretentwurf beigelegen, damit die Parlamentsmitglieder über mindestens eine authentische Fassung verfügen.

DER GREFFIER

DER PRÄSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

Das Gutachten wurde unter der Aufsicht von RONNY VERCRUYSEN, Erster Auditor, übersetzt.

DER CHEFGREFFIER,

Gregory DELANNAY