

Geschäftsverzeichnismrn. 5487 und 5497
Entscheid Nr. 141/2013 vom 30. Oktober 2013

ENTSCHEID

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 167, 168 und 169 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012 (Bekämpfung der Steuerhinterziehung), erhoben von Bart Van Nieuwenhuyse und anderen und von der VoG « Liga van belastingplichtigen ».

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 28. September 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Oktober 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 167, 168 und 169 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012 (Bekämpfung der Steuerhinterziehung), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. April 2012, dritte Ausgabe: Bart Van Nieuwenhuyse, wohnhaft in 9230 Wetteren, Meersstraat 22, Jozef Haustraete, wohnhaft in 9230 Wetteren, Korte Massemsesteenweg 58/33, Abdon Vande Maele, wohnhaft in 8780 Oostrozebeke, Meulebeeksesteenweg 39, Frank Van den Broecke, wohnhaft in 9260 Wichelen, Wetterensteenweg 15, Pascal Vande Velde, wohnhaft in 8570 Anzegem, Statiestraat 2, Filip Verbraeken, wohnhaft in 9170 Sint-Gillis-Waas, Kronenhoekstraat 25, Geert Cackebeke, wohnhaft in 9520 Bavegem, Kerkkouterstraat 16, Jan Adriaans, wohnhaft in 2440 Geel, Vogelzang 1a, Peter Defreyne, wohnhaft in 8870 Izegem, Gentsestraat 25, Griet Van den Bosch, wohnhaft in 9660 Brakel, Brusselsestraat 85, Ludo Van den Bossche, wohnhaft in 9041 Oostakker, Groenstraat 109, William Breen, wohnhaft in 9000 Gent, Gerststraat 15, die « Fiscaliteit, Boekhouding en Adviesverlening » Gen., mit Sitz in 9230 Wetteren, Meersstraat 22, und die « Audit Decrad » oHG, mit Sitz in 9230 Wetteren, Korte Massemsesteenweg 58/31.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 5. Oktober 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 8. Oktober 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die VoG « Liga van belastingplichtigen », mit Sitz in 1000 Brüssel, Lensstraat 13, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 167 und 168 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012 (Bekämpfung der Steuerhinterziehung), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. April 2012, dritte Ausgabe.

Diese unter den Nummern 5487 und 5497 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat und die Wallonische Regierung haben Schriftsätze eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwiderngsschriftsätze eingereicht und der Ministerrat und die Wallonische Regierung haben auch Gegenerwiderngsschriftsätze eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 27. Juni 2013

- erschienen

. RA T. Lauwers, in Gent zugelassen, und RA M. Meul, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 5487,

. RA S. Chatziagiannis *loco* RA T. Afschrift, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 5497,

. RÄin B. De Beys *loco* RA E. Gillet, und RÄin C. Amico *loco* RA D. Grégoire, in Brüssel zugelassen, für die Wallonische Regierung,

. J. De Vleeschouwer, Berater beim FÖD Finanzen, für den Ministerrat in der Rechtssache Nr. 5487,

- . B. Druart Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat in der Rechtssache Nr. 5497,
- haben die referierenden Richter E. Derycke und J.-P. Snappe 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 Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext

B.1.1. Die Nichtigkeitsklagen beziehen sich auf die Artikel 167, 168 und 169 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012; diese sind in Kapitel 3 (« Bekämpfung der Steuerhinterziehung ») von Titel 9 (« Finanzen ») enthalten und bestimmen:

« Art. 167. Artikel 344 § 1 [des Einkommensteuergesetzbuches 1992], ersetzt durch das Gesetz vom 28. Juli 1992 und abgeändert durch das Gesetz vom 22. Juli 1993, wird wie folgt ersetzt:

‘ § 1. Der Verwaltung kann weder die Rechtshandlung noch eine ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen entgegengehalten werden, wenn die Verwaltung aufgrund von Vermutungen oder anderen in Artikel 340 erwähnten Beweismitteln und anhand objektiver Umstände nachweist, dass Steuermisbrauch vorliegt.

Steuermisbrauch liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger durch die Rechtshandlung oder die Gesamtheit von Rechtshandlungen, die er vornimmt, eines der folgenden Geschäfte bewirkt:

1. ein Geschäft, durch das er gegen die Zielsetzungen einer Bestimmung des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse außerhalb des Geltungsbereichs dieser Bestimmung verstößt, oder

2. ein Geschäft, durch das er auf einen Steuervorteil Anspruch erhebt, der in einer Bestimmung des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse vorgesehen ist und dessen Bewilligung im Widerspruch zu den Zielsetzungen dieser Bestimmung stehen würde, und das im Wesentlichen auf den Erhalt dieses Vorteils abzielt.

Es obliegt dem Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass die Wahl dieser Rechtshandlung oder dieser Gesamtheit von Rechtshandlungen durch andere Gründe gerechtfertigt ist als dem Willen, Einkommensteuern zu umgehen.

Liefert der Steuerpflichtige keinen Gegenbeweis, werden Besteuerungsgrundlage und Steuerberechnung derart wiederhergestellt, dass das Geschäft Gegenstand einer Steuererhebung gemäß der Zielsetzung des Gesetzes wird, als ob der Missbrauch nicht stattgefunden hätte. '

Art. 168. In Artikel 18 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, abgeändert durch die Gesetze vom 30. März 1994 und 24. Dezember 2002, wird § 2 wie folgt ersetzt:

‘ § 2. Der Verwaltung kann weder die Rechtshandlung noch eine ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen entgegengehalten werden, wenn die Verwaltung aufgrund von Vermutungen oder anderen in Artikel 185 erwähnten Beweismitteln und anhand objektiver Umstände nachweist, dass Steuermisbrauch vorliegt.

Steuermisbrauch liegt vor, wenn ein Steuerschuldner durch die Rechtshandlung oder die Gesamtheit von Rechtshandlungen, die er vornimmt, eines der folgenden Geschäfte bewirkt:

1. ein Geschäft, durch das er gegen die Zielsetzungen einer Bestimmung des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse außerhalb des Geltungsbereichs dieser Bestimmung verstößt, oder

2. ein Geschäft, durch das er auf einen Steuervorteil Anspruch erhebt, der in einer Bestimmung des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse vorgesehen ist und dessen Bewilligung im Widerspruch zu den Zielsetzungen dieser Bestimmung stehen würde, und das im Wesentlichen auf den Erhalt dieses Vorteils abzielt.

Es obliegt dem Steuerschuldner nachzuweisen, dass die Wahl dieser Rechtshandlung oder dieser Gesamtheit von Rechtshandlungen durch andere Gründe gerechtfertigt ist als dem Willen, Registrierungsgebühren zu umgehen.

Liefert der Steuerschuldner keinen Gegenbeweis, wird das Geschäft Gegenstand einer Steuererhebung gemäß der Zielsetzung des Gesetzes, als ob der Missbrauch nicht stattgefunden hätte. '

Art. 169. Artikel 167 ist ab dem Steuerjahr 2013 anwendbar wie auch auf Rechtshandlungen oder eine Gesamtheit von Rechtshandlungen, die in einem Besteuerungszeitraum vorgenommen werden, der frühestens am Datum der Veröffentlichung des vorliegenden Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* endet und an das Steuerjahr 2012 gebunden ist. Ab dem 28. November 2011 am Datum des Jahresabschlusses angebrachte Änderungen haben keine Auswirkung auf die Anwendung der in Artikel 167 erwähnten Bestimmungen.

Artikel 168 ist auf Rechtshandlungen oder auf eine ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen anwendbar, die ab dem ersten Tag des zweiten Monats nach dem Monat der Veröffentlichung des vorliegenden Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* vorgenommen werden ».

B.1.2. Die angefochtenen Artikel 167 und 168 führen eine neue « Missbrauchsbekämpfungsbestimmung » ein, sowohl auf Ebene der Einkommensteuern (Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992)) als auch auf Ebene der Registrierungsgebühren (Artikel 18 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebürengesetzbuches). Die Missbrauchsbekämpfungsbestimmung findet ebenfalls Anwendung auf die Erbschaftssteuern, da aufgrund von Artikel 106 Absatz 2 des Erbschaftsteuergesetzbuches Paragraph 2 von Artikel 18 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebürengesetzbuches *mutatis mutandis* anwendbar ist.

B.2.1. Die neue, in Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 vorgesehene Missbrauchsbekämpfungsbestimmung wurde in den Vorarbeiten durch die Feststellung gerechtfertigt, dass die vorherige Bestimmung nicht wirksam durch die Verwaltung angewandt werden konnte, insbesondere angesichts der Rechtsprechung des Kassationshofes.

Um den früheren Artikel 344 § 1 anwenden zu können, musste die Verwaltung nachweisen, dass der Steuerpflichtige mit der von ihm angewandten rechtlichen Qualifizierung beabsichtigte, Steuern zu umgehen. Aus dem vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Gegenbeweis, der in dem Nachweis rechtmäßiger finanzieller oder wirtschaftlicher Bedürfnisse bestand, ging hervor, dass auch andere nichtsteuerliche Gründe für die rechtliche Qualifizierung vorliegen mussten. Wenn der Steuerpflichtige nicht in der Lage war, diesen Gegenbeweis zu erbringen, konnte die Verwaltung eine Neuqualifizierung vornehmen, doch nach Auffassung des Kassationshofes musste diese Neuqualifizierung ähnliche Rechtsfolgen haben wie die ursprüngliche Rechtshandlung oder die ursprünglichen Rechtshandlungen. Im Übrigen konnte nur die Qualifizierung der Rechtshandlung der Verwaltung nicht entgegengehalten werden, und somit nicht die Rechtshandlung selbst. Daher wurde allgemein davon ausgegangen, dass es praktisch unmöglich war, bei einer Neuqualifizierung zu ähnlichen Rechtsfolgen zu gelangen, wenn das Geschäft anhand einer einzigen Handlung zustande gekommen war. Einer einzigen Handlung kann man nämlich selten mehr als eine einzige Qualifizierung verleihen. Der frühere Artikel 344 § 1 konnte also nicht angewandt werden, wenn die Rechtsfolgen der durch die Verwaltung an die Stelle gesetzten Rechtshandlung sich von denjenigen der Rechtshandlung des Steuerpflichtigen unterschieden. Dieser Artikel konnte jedoch nur angewandt werden, um eine Gesamtheit von getrennten oder aufeinander folgenden Handlungen, die künstlich aufgeteilt wurden, zu einem einzigen Geschäft neu zu definieren, das die Parteien in Wirklichkeit bewirkt hatten (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, SS. 109-110).

B.2.2. Bei der Einführung der neuen Missbrauchsbekämpfungsbestimmung wurde ebenfalls die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union berücksichtigt.

Während der Vorarbeiten wurde angeführt:

«Es ist ein allgemeiner Grundsatz des europäischen Rechts, dass Rechtsmissbrauch verboten ist. Die Anwendung der Regeln des Unionsrechts kann nicht so weit gehen, dass Missbräuche gedeckt werden, mit anderen Worten diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Unionsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen (siehe in diesem Sinne: EuGH, C-212/97, 9. März 1999, *Centros*; EuGH, C-255/02, 21. Februar 2006, *Halifax u.a.* und EuGH, C-126/10, 10. November 2011, *Foggia*).

Im Lichte dieser europäischen Rechtsprechung und unter Bezugnahme auf die Eingliederung der europarechtlichen Missbrauchs doktrin in Artikel 1 § 10 des Mehrwertsteuergesetzbuches wird in der Rechtslehre die Umformulierung der belgischen Missbrauchs bekämpfungsregel befürwortet [...]» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, SS. 110-111).

B.2.3. In denselben Vorarbeiten wurde weiter angeführt, «die Anwendung von Artikel 344 § 1 des EStGB 92 durch die Verwaltung stellt ein letztes Mittel dar und ist nur anzuwenden, wenn die übliche Auslegungsmethode, die technischen Bestimmungen des Gesetzbuches, die Sonderbestimmungen zur Bekämpfung von Steuerumgehung und die Simulationslehre keine Hilfe bieten» (ebenda, SS. 112-113).

B.2.4. In Bezug auf die mögliche Anwendung des Grundsatzes «*in dubio contra fiscum*» durch den Steuerpflichtigen erklärte der Minister der Finanzen, dass die neue Missbrauchs bekämpfungsbestimmung gedacht ist «als mögliche Maßnahme, nachdem alle anderen spezifischen Missbrauchs bekämpfungsbestimmungen angewandt wurden. Bei ihrer Anwendung wird die Verwaltung ihre Beweismittel benutzen müssen, um nachzuweisen, dass es sich um einen Steuermisbrauch im Sinne der Definition in diesem neuen Entwurf handelt. Dagegen kann der Steuerpflichtige seinen Gegenbeweis liefern. Dieses Verfahren scheint eine ausreichende Garantie dafür zu bieten, dass die Verwaltung nicht leichtsinnig damit umgehen wird und dass sie dabei automatisch [mit dem vorstehenden Grundsatz] konfrontiert werden wird» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, S. 70).

B.3. In seinen Entscheiden Nrn. 188/2004, 26/2005 und 60/2005 hat der Gerichtshof festgestellt, dass Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 in seiner damaligen Fassung «die Einführung einer allgemeinen Maßnahme gegen Rechtsmissbrauch [bezweckt], wenn die Verwaltung feststellt, dass der Vorgang eindeutig durch Rechtshandlungen zustande gekommen ist, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen sollen, die Steuer zu umgehen» (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 2). Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber die Anwendung der im Brepols-Entscheid (Kass., 6. Juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082) festgehaltenen Rechtsprechung des Kassationshofes einschränken, wonach «die Grenze eines Steuerkonstruktes einzig in der

Bedingung besteht, sich auf tatsächliche Situationen zu berufen » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-1, S. 2).

In seinem Entscheid Nr. 77/2006 vom 17. Mai 2006 hat der Gerichtshof erkannt, dass die im damaligen Artikel 344 § 1 vorgesehene Möglichkeit zur Neuqualifizierung einer Rechtshandlung die Steuerverwaltung in die Lage versetzen soll, dafür zu sorgen, dass die Steuer auf der « normalen » rechtlichen Qualifizierung der Transaktionen zwischen den Parteien beruht (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762-2, S. 37).

B.4.1. Der neue Artikel 344 § 1 des EStGB 1992, eingeführt durch den angefochtenen Artikel 167, soll die in B.2.1 angeführten Anwendungsprobleme lösen. Er soll der Verwaltung die Möglichkeit bieten, Missbräuche effizient zu bekämpfen, ohne die Rechtssicherheit und den Grundsatz der freien Wahl des am wenigsten besteuerten Wegs grundsätzlich zu gefährden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, S. 111).

Die vorherige Regelung wird dazu in verschiedenen Punkten angepasst, in Bezug auf den Gegenstand der Nichteinwendbarkeit, die Einführung einer Definition des « Steuermisbrauchs », eine Änderung der Aufteilung der Beweislast zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen sowie schließlich die Möglichkeit zur Anpassung der Steuersituation des Steuerpflichtigen.

Absatz 1 des neuen Artikels 344 § 1 des EStGB 1992 bestimmt fortan, dass die Nichteinwendbarkeit sich auf eine Rechtshandlung oder eine ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen bezieht. Die Nichteinwendbarkeit bezieht sich also nicht mehr wie vorher auf die rechtliche Qualifizierung der Handlung. Der Begriff « ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen » betrifft ebenfalls die künstliche Aufspaltung eines Geschäfts in aufeinander folgende Handlungen, die sich über einen längeren Zeitraum als ein Steuerjahr erstrecken, und somit also nicht nur, wenn sie innerhalb desselben Steuerjahres anfallen (ebenda, S. 113).

Absatz 2 enthält eine Definition des « Steuermisbrauchs », der ein objektives und ein subjektives Element umfasst. Das objektive Element bedeutet, dass der Steuerpflichtige sich für eine Rechtshandlung oder mehrere verschiedene Rechtshandlungen entscheidet, die es ihm erlauben, sich in eine Lage zu versetzen, die im Widerspruch zu den Zielsetzungen einer Bestimmung des EStGB 1992 oder seiner Ausführungserlasse steht. Das subjektive Element bedeutet, dass der Steuerpflichtige sich für diese Rechtshandlung oder für diese Gesamtheit von Rechtshandlungen mit dem einzigen Ziel des Erhalts eines Steuervorteils entscheidet. Der Umstand, dass dies im Widerspruch zu den Zielen dieser Steuerbestimmung steht, ist im Lichte

des Begriffs « vollkommen künstlicher Konstrukt » zu sehen. Davon ist die Rede, wenn mit der Rechtshandlung nicht die der betreffenden Steuerbestimmung zugrunde liegenden wirtschaftlichen Zielsetzungen angestrebt werden, wenn sie keinen Zusammenhang zur wirtschaftlichen Realität aufweist oder nicht unter kommerziellen oder finanziellen Marktbedingungen stattfindet. Es handelt sich mit anderen Worten um Rechtshandlungen, die lediglich zur Steuerumgehung ausgeführt werden. Dieses subjektive Element braucht nicht durch die Steuerverwaltung festgestellt zu werden, um das Bestehen eines Steuermisbrauchs zu beweisen. Von der Verwaltung wird also nicht verlangt, nachzuweisen, dass die Entscheidung für die Rechtshandlung ausschließlich durch steuerliche Beweggründe bestimmt wird. Dies würde für die Verwaltung einer unmöglichen Beweislast entsprechen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, SS. 113-114).

Absatz 3 regelt das System des Gegenbeweises auf Seiten des Steuerpflichtigen. Gemäß Absatz 1 muss die Verwaltung zuerst nachweisen, dass die Entscheidung für die Rechtshandlungen der Definition des Steuermisbrauchs entspricht (objektives Element). Der Steuerpflichtige kann dann den Beweis erbringen, dass seine Rechtshandlungen durch andere Beweggründe als der Umgehung der Zahlung von Einkommensteuern gerechtfertigt sind (subjektives Element). Der Anwendungsbereich von Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 umfasst jedoch auch die Situationen, in denen die « nichtsteuerlichen » Beweggründe so unerheblich sind, dass das Geschäft unmöglich erscheint, wenn nicht die steuerlichen Beweggründe berücksichtigt werden (ebenda, SS. 114-115).

Absatz 4 bestimmt, dass die Verwaltung dann, wenn der Steuerpflichtige den Gegenbeweis nicht liefert, die Steuersituation des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der betreffenden Gesetzesbestimmung in Einklang bringen kann. Die Besteuerungsgrundlage und die Steuerberechnung werden dann derart wiederhergestellt, dass das Geschäft entsprechend dem Ziel des Gesetzes so besteuert wird, als ob der Missbrauch nicht stattgefunden hätte (ebenda, SS. 115-116).

B.4.2. Der neue Artikel 18 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, eingeführt durch den angefochtenen Artikel 168, stellt in Bezug auf seine ersten drei Absätze eine Übernahme *mutatis mutandis* der ersten drei Absätze des neuen Artikels 344 § 1 des EStGB 1992 dar.

In Absatz 4 dieses neuen Artikels 18 § 2 wurden im Vergleich zu Absatz 4 von Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 die Wörter « werden Besteuerungsgrundlage und Steuerberechnung derart wiederhergestellt, dass » weggelassen.

B.4.3. Der neue Artikel 18 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleibührengesetzbuches ist aufgrund von Artikel 106 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches *mutatis mutandis* anwendbar auf den Bereich der Erbschaftssteuern.

In Bezug auf die Zulässigkeit

B.5.1. Die Wallonische Regierung stellt die Zulässigkeit der Klage in der Rechtssache Nr. 5487 in Abrede, da die klagenden Parteien nicht das erforderliche Interesse nachwiesen.

B.5.2. 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.5.3. In ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige kann die Situation der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 5487 durch die angefochtenen Bestimmungen unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden, so dass sie das erforderliche Interesse aufweisen.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.6.1. Die Wallonische Regierung stellt die Zulässigkeit der Klage in der Rechtssache Nr. 5497 in Abrede, da die VoG «Liga van belastingplichtigen» nicht das erforderliche Interesse nachweise.

B.6.2. Wenn eine Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht, die nicht ihr persönliches Interesse geltend macht, vor dem Gerichtshof auftritt, ist es erforderlich, dass ihr Vereinigungszweck besonderer Art ist und sich daher vom allgemeinen Interesse unterscheidet, dass sie ein kollektives Interesse vertritt, dass die angefochtene Rechtsnorm den Vereinigungszweck beeinträchtigen kann, und dass es sich schließlich nicht zeigt, dass dieser Vereinigungszweck nicht oder nicht mehr tatsächlich erstrebt wird.

B.6.3. Aus der Satzung der VoG «Liga van belastingplichtigen» geht hervor, dass ihr Vereinigungszweck darin besteht, die Interessen der Steuerpflichtigen zu verteidigen. Das von ihr verteidigte kollektive Interesse kann durch die angefochtenen Bestimmungen beeinträchtigt

werden. Darüber hinaus geht aus den vor ihr übermittelten Schriftstücken hervor, dass ihr Vereinigungszweck tatsächlich angestrebt wird.

Die Einrede wird abgewiesen.

In Bezug auf die Klagegründe

B.7. In der Rechtssache Nr. 5487 führen die klagenden Parteien drei Klagegründe an. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtenen Artikel 167 und 168 gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch den angefochtenen Artikel 168 gegen die in Artikel 170 der Verfassung und in Artikel 4 § 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen (nachstehend: Finanzierungs-sondergesetz) enthaltenen Regeln der Zuständigkeitsverteilung. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch den angefochtenen Artikel 169 gegen Artikel 2 des Zivilgesetzbuches.

B.8.1. Die Wallonische Regierung stellt die Zulässigkeit des dritten Klagegrundes in Abrede, da der Gerichtshof nicht befugt sei, eine Gesetzesnorm anhand von Artikel 2 des Zivilgesetzbuches zu prüfen.

B.8.2. Aufgrund von Artikel 142 der Verfassung und Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 ist der Gerichtshof befugt, die Übereinstimmung von Gesetzesnormen mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung zwischen dem Föderalstaat, den Gemeinschaften und den Regionen sowie ihre Vereinbarkeit mit den Artikeln von Titel II («Die Belgier und ihre Rechte») und den Artikeln 170, 172 und 191 der Verfassung zu prüfen. Artikel 2 des Zivilgesetzbuches gehört nicht zu den Bestimmungen oder Regeln, anhand deren der Gerichtshof seine Prüfung ausüben kann.

Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 ist unzulässig.

B.9. In der Rechtssache Nr. 5497 führt die klagende Partei zwei Klagegründe an. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtenen Artikel 167 und 168 gegen die in Artikel 170 der Verfassung, insbesondere deren Artikel 170 § 2, und in Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 4, 5, 6, 7 und 8 und Artikel 4 §§ 1 und 2 des Finanzierungs-sondergesetzes enthaltenen Regeln der Zuständigkeitsverteilung. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtenen Artikel 167 und 168 gegen Artikel 170 § 1 der Verfassung.

B.10. Die Prüfung der Vereinbarkeit der angefochtenen Bestimmungen mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung muss grundsätzlich vor der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung erfolgen.

B.11. Der Gerichtshof prüft die Klagegründe in der nachstehenden Reihenfolge:

- die aus einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung zwischen dem Föderalstaat und den Regionen abgeleiteten Klagegründe (zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 und erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5497);

- die aus einem Verstoß gegen Artikel 170 § 1 der Verfassung abgeleiteten Klagegründe (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 und zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5497);

- der aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitete Klagegrund (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487).

In Bezug auf die Regeln der Zuständigkeitsverteilung

B.12.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch den angefochtenen Artikel 168 gegen Artikel 170 der Verfassung und gegen Artikel 4 § 1 des Finanzierungssondergesetzes. Durch den angefochtenen Artikel 168 sei Artikel 18 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches in eine Missbrauchsbekämpfungsbestimmung umgewandelt worden, deren Form und Inhalt größtenteils vergleichbar seien mit der Form und dem Inhalt von Artikel 344 § 1 des EStGB 1992. Diese Abänderung wirke sich ebenfalls auf das Erbschaftssteuergesetzbuch aus, da aufgrund von Artikel 106 Absatz 2 dieses Gesetzbuches Artikel 18 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches *mutatis mutandis* Anwendung finde. Durch die Annahme von Artikel 168 habe der föderale Gesetzgeber gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung verstoßen, da aufgrund von Artikel 4 § 1 des Finanzierungssondergesetzes ausschließlich die Regionen befugt seien, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in diesem letztgenannten Artikel erwähnten Steuern zu ändern.

B.12.2. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5497 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtenen Artikel 167 und 168 gegen Artikel 170 der Verfassung, insbesondere dessen Paragraph 2, gegen Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 4, 5, 6, 7 und 8 und Artikel 4 §§ 1 und 2 des Finanzierungssondergesetzes. Artikel 167 beziehe sich auf den Immobiliensteuervorabzug, der

eine Regionalsteuer sei. Durch Artikel 168 habe der föderale Gesetzgeber die regionalen Registrierungsgebühren und die Erbschaftssteuern geregelt. Aufgrund von Artikel 170 § 2 der Verfassung könne der Dekretgeber solche Maßnahmen jedoch lediglich für die Region, für die er zuständig sei, ergreifen und aufgrund von Artikel 4 §§ 1 und 2 des Finanzierungssondergesetzes seien die Regionen befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 1 bis 9 erwähnten Regionalsteuern zu ändern. Folglich könne der föderale Gesetzgeber weder den Immobiliensteuervorabzug, noch die regionalen Registrierungsgebühren, noch die Erbschaftssteuern regeln. Die Missbrauchsbekämpfungsbestimmung bezwecke jedoch die Abänderung des Steuersatzes, der Besteuerungsgrundlage oder der Befreiungen von diesen Regionalsteuern.

B.12.3. Die klagenden Parteien vertreten im Wesentlichen den Standpunkt, dass der föderale Gesetzgeber durch die Annahme der angefochtenen Artikel 167 und 168 gegen die vorerwähnten Regeln der Zuständigkeitsverteilung verstoßen habe, da er auf diese Weise den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage oder die Befreiungen, die für eine Reihe von Regionalsteuern vorgesehenen seien, geregelt habe.

B.13.1. Artikel 170 § 2 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten der Gemeinschaft oder der Region darf nur durch ein Dekret oder durch eine in Artikel 134 erwähnte Regel eingeführt werden.

Hinsichtlich der in Absatz 1 erwähnten Besteuerungen bestimmt das Gesetz die Ausnahmen, deren Notwendigkeit erwiesen ist ».

Kraft dieser Bestimmung verfügen die Gemeinschaften und Regionen über eine eigene Steuerhoheit, außer in den Fällen, in denen das Gesetz die als notwendig sich erweisenden Ausnahmen bestimmt hat oder im Nachhinein bestimmt.

B.13.2. Artikel 3 Absatz 1 des Finanzierungssondergesetzes bestimmt:

« Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

[...]

4. die Erbschaftsteuer von Einwohnern des Königreichs und die Steuer auf den Nachlass von Nicht-Einwohnern des Königreichs,

5. der Immobiliensteuervorabzug,

6. die Registrierungsgebühr auf entgeltliche Übertragungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, unter Ausschluss der Übertragungen, die sich aus einer Einbringung in

eine Gesellschaft ergeben, sofern es sich nicht um eine von einer natürlichen Person vorgenommene Einbringung einer Wohnung in eine belgische Gesellschaft handelt,

7. die Registrierungsgebühr:

a) auf die Bestellung einer Hypothek auf ein in Belgien gelegenes unbewegliches Gut,

b) auf Teil- oder Gesamtverteilungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, entgeltliche Abtretungen - unter Miteigentümern - von ungeteilten Teilen solcher Güter und auf in den Artikeln 745*quater* und 745*quinquies* des Zivilgesetzbuches vorgesehene Umwandlungen, selbst wenn keine ungeteilte Rechtsgemeinschaft vorliegt,

8. die Registrierungsgebühr auf Schenkungen unter Lebenden von beweglichen oder unbeweglichen Gütern,

[...] ».

B.13.3. Artikel 4 §§ 1 und 2 desselben Sondergesetzes bestimmt:

« § 1. Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 6 bis 9 erwähnten Steuern zu ändern.

§ 2. Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von der in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 5 erwähnten Steuer zu ändern. Sie dürfen jedoch nicht das föderale Katastereinkommen ändern. Die gemeinsame Verwaltung der Daten der patrimonialen Dokumentation erfolgt im Wege eines Zusammenarbeitsabkommens im Sinne von Artikel 92*bis* § 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen ».

B.13.4. Artikel 5 § 3 Absatz 1 erster Satz desselben Sondergesetzes bestimmt:

« Sofern die Region nichts anderes beschließt, gewährleistet der Staat unter Einhaltung der von ihm festgelegten Verfahrensregeln für Rechnung und in Absprache mit der Region kostenlos den Dienst in Bezug auf die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 8 und Nr. 10 bis 12 erwähnten Steuern ».

Artikel 5 § 4 desselben Sondergesetzes bestimmt:

« Die Regionen sind befugt, ab dem Haushaltsjahr, ab dem sie den Steuerdienst gewährleisten, die administrativen Verfahrensregeln mit Bezug auf die in Artikel 3 erwähnten Steuern festzulegen ».

B.14.1. In den Artikeln 3, 4 und 5 des Finanzierungssondergesetzes wird den Regionen eine allgemeine Zuständigkeit in Bezug auf die in diesen Artikeln erwähnten Steuern erteilt. Es ist davon auszugehen, dass der Verfassungsgeber und der Sondergesetzgeber, insofern sie nichts anderes verfügt haben, den Regionen die vollständige Zuständigkeit zur Festlegung der Regeln

in Bezug auf den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den Steuern im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 1 bis 4 und 6 bis 9, darunter die Erbschaftssteuern und die angeführten Registrierungsgebühren, erteilt haben. Die Regionen sind ebenfalls befugt, den Steuersatz, die Befreiungen und seit dem 1. Januar 2002 auch die Besteuerungsgrundlage des Immobiliensteuervorabzugs zu ändern. Das föderale Katastereinkommen dürfen sie jedoch nicht ändern.

B.14.2. Aus den Vorarbeiten zum Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen, mit dem das Finanzierungs-sondergesetz abgeändert wurde, geht hervor, dass der « Steuerdienst » sich auf die faktische Festlegung der Besteuerungsgrundlage, die Steuerberechnung, die Kontrolle der Besteuerungsgrundlage und der Steuer, die sich darauf beziehenden Streitsachen (sowohl administrativ als auch gerichtlich) sowie die Erhebung und die Eintreibung der Steuern (einschließlich der Kosten und Zinsen) bezieht (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, S. 160).

B.14.3. Der Steuergegenstand ist das Element, das die Steuer erzeugt, das heißt die Situation oder der Umstand, die dazu führt, dass die Steuer geschuldet wird. Der Steuergegenstand unterscheidet sich von der Besteuerungsgrundlage, bei der es sich um den Betrag handelt, auf den die Steuer berechnet wird.

B.15.1. Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass die neue Missbrauchs-bekämpfungsbestimmung, ebenso wie die vorherige, ein Beweismittel der Verwaltung darstellt und dass es sich um ein « System von Beweis und Gegenbeweis » handelt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, SS. 111-112). In einer ersten Phase muss die Verwaltung nachweisen, dass ein Steuermisbrauch vorliegt (objektives Element). Dieser Beweis muss anhand von Vermutungen oder der anderen, in Artikel 340 des EStGB 1992 erwähnten Beweismittel erbracht werden. Es handelt sich um gemeinrechtliche Beweismittel, mit Ausnahme des Eids (ebenda, SS. 113-114). Sodann kann der Steuerpflichtige beweisen, dass andere Gründe als die Absicht, Einkommensteuern zu umgehen, seine Rechtshandlungen gerechtfertigt haben (subjektives Element). Wenn ihm dies nicht gelingt, kann der Fiskus die Steuer so erheben, als ob der Missbrauch nicht stattgefunden hätte (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, S. 10).

B.15.2. Auch wenn sich die vorerwähnten Vorarbeiten insbesondere auf den angefochtenen Artikel 167 (Einkommensteuern) beziehen, können aufgrund der großenteils identischen Formulierung des angefochtenen Artikels 168 (Registrierungs- und Erbschaftssteuern) darauf die gleichen Erwägungen angewandt werden.

B.15.3. Der Umstand, dass infolge der Anwendung der Missbrauchsbekämpfungsbestimmung auf eine bestimmte Handlung eine Steuer erhoben werden kann, führt nicht zu der Schlussfolgerung, dass durch die angefochtene Maßnahme der Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von bestimmten Regionalsteuern geregelt würden. Bei der Missbrauchsbekämpfungsbestimmung handelt es sich nämlich um eine Verfahrensregel in Bezug auf die Beweisführung, wie es in den in B.15.1 erwähnten Vorarbeiten wiederholt hervorgehoben wurde, die es ermöglicht, die Besteuerungsgrundlage faktisch festzulegen. Außer wenn die Region etwas anderes beschließt, ist der föderale Gesetzgeber dafür zuständig, den Steuerdienst zu gewährleisten und die entsprechenden Verfahrensregeln festzulegen (vorerwählter Artikel 5 § 3 Absatz 1 des Finanzierungssondergesetzes).

B.15.4. Das Vorstehende wird nicht entkräftet durch den Umstand, dass der neue Artikel 18 § 2, ersetzt durch den angefochtenen Artikel 168, im Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch in das Kapitel mit der Überschrift « Einteilung der Gebühren und allgemeine Erhebungsregeln » und nicht in das Kapitel mit der Überschrift « Beweismittel » aufgenommen wurde. Die bloße Aufnahme einer Bestimmung in ein bestimmtes Kapitel mit einer bestimmten Überschrift ist an sich nicht ausschlaggebend, um die genaue Tragweite dieser Bestimmung anzugeben.

Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr, als Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 sehr wohl in Kapitel IV (« Beweismittel der Verwaltung »), das zu Titel VII (« Festlegung und Eintreibung der Steuern ») dieses Gesetzbuches gehört, aufgenommen wurde. Auch Artikel 106 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches, mit dem Artikel 18 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches *mutatis mutandis* für anwendbar erklärt wurde, wurde in das Erbschaftssteuergesetzbuch in Abschnitt « Gemeinrechtliche Beweismittel » des Kapitels « Beweismittel » aufgenommen.

B.15.5. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass der föderale Gesetzgeber durch die Annahme der angefochtenen Artikel 167 und 168 nicht gegen die in den Klagegründen angeführten Regeln der Zuständigkeitsverteilung verstoßen hat.

B.16. Unter Berücksichtigung des in B.15.3 Erwähnten sind der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5497 unbegründet.

In Bezug auf das Legalitätsprinzip in Steuersachen

B.17.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch den angefochtenen Artikel 167 gegen unter anderem Artikel 170 § 1 der Verfassung, in dem das Legalitätsprinzip in Steuersachen festgelegt sei. Gegen diesen Grundsatz werde verstoßen, indem Artikel 167 eine Umkehrung der Beweislast zum Nachteil des Steuerpflichtigen zur Folge habe und indem Artikel 167 es der Verwaltung ermögliche, Rechtshandlungen neu zu definieren, während es ausschließlich dem Gesetzgeber obliege, die besteuerten Handlungen und die Besteuerungsgrundlage zu bestimmen.

B.17.2. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5497 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtenen Artikel 167 und 168 gegen das in Artikel 170 § 1 der Verfassung vorgesehene Legalitätsprinzip in Steuersachen, wenn die angefochtenen Bestimmungen so ausgelegt würden, dass die Verwaltung die Besteuerungsgrundlage, die Steuer oder die Ausnahmen durch die Änderung der Fakten, auf deren Grundlage die Steuer festgelegt werde, festlegen könne. In dieser Auslegung verstießen die angefochtenen Bestimmungen gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen, indem sie der ausführenden oder der rechtsprechenden Gewalt die freie Ermessensbefugnis erteilten, autonom zu entscheiden, ob eine Steuer zu erheben sei oder nicht.

B.18. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

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

Diese Bestimmung ist Ausdruck des Legalitätsprinzips in Steuersachen, das es erfordert, dass die wesentlichen Elemente der Steuer grundsätzlich durch Gesetz festgelegt werden, damit keinerlei Steuer ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter zum Ausdruck gebracht wird, erhoben werden kann. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz sowie die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.19. Die angefochtenen Bestimmungen verstoßen nicht nur nicht gegen den Grundsatz, dass der Steuerpflichtige sich für den am wenigsten besteuerten Weg entscheiden kann, und zwar ungeachtet der in diesem Bereich festgelegten Grenzen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/016, S. 69), ohne grundsätzlich diesen Grundsatz zu verletzen (ebenda, DOC 53-2081/001, S. 111), sondern die Anwendung dieser Bestimmungen unterliegt auch verschiedenen strikten Bedingungen.

B.20.1. Zunächst ist erforderlich, dass die Rechtshandlung oder die ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen bezweckt, die Steuer zu umgehen.

B.20.2. Darüber hinaus enthält die neue Missbrauchsbekämpfungsbestimmung, im Gegensatz zur vorherigen Bestimmung, eine Definition des «Steuermissbrauchs», deren Tragweite in B.4 angeführt wurde.

Obwohl die angefochtenen Bestimmungen bezüglich der objektiven und der subjektiven Bedingung des Steuermissbrauchs unterschiedlich formuliert sind, geht diesbezüglich aus den Vorarbeiten zu dem angefochtenen Gesetz ausreichend deutlich hervor, dass der Gesetzgeber diesen Bedingungen die gleiche Bedeutung verleihen wollte, ungeachtet des Umstandes, dass das Geschäft zur Folge hat, der Anwendung der betreffenden Steuerbestimmung zu entgehen oder Anspruch auf einen Steuervorteil zu erheben, den diese gewährt.

B.20.3. Was das subjektive Element des Steuermissbrauchs betrifft, geht darüber hinaus sowohl aus dem Wortlaut der angefochtenen Bestimmungen als auch aus den Vorarbeiten dazu hervor, dass das Geschäft, um als Steuermissbrauch zu gelten, ausschließlich durch das Bemühen der Steuerumgehung begründet sein muss oder dass dies auf dermaßen wesentliche Weise geschehen muss, dass die etwaigen anderen Ziele des Geschäfts als unerheblich oder rein künstlich zu betrachten sind, nicht nur auf wirtschaftlicher Ebene, sondern auch in Anbetracht anderer relevanter Erwägungen, insbesondere persönlicher oder familiärer Art (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2081/001, SS. 114-115).

Zu diesem Zweck wurde ein System von Beweis und Gegenbeweis vorgesehen (B.4. und B.15).

Es obliegt zunächst der Verwaltung, nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige sich für eine Rechtshandlung oder eine ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen entschieden hat, die im Widerspruch zu den Zielsetzungen einer deutlich identifizierten Steuerbestimmung stehen und deren entscheidender, wenn nicht ausschließlicher Grund darin besteht, die Steuer zu umgehen, ohne dass sie, in diesem Stadium notwendigerweise, die etwaigen anderen Gründe berücksichtigen muss, aus denen der Steuerpflichtige sich dafür entscheiden konnte, ein solches Geschäft zu bewirken, und die der Fiskus ablehnen kann. Die Beweislast obliegt daher an erster Stelle der Verwaltung.

Erst danach muss der Steuerpflichtige rechtlich hinreichend nachweisen, dass seine Entscheidung für das angefochtene Geschäft durch etwaige andere Gründe als die Steuerumgehung zu rechtfertigen ist.

Es handelt sich daher nicht um eine Umkehrung der Beweislast, sondern um deren Anpassung.

B.20.4. Bezüglich der Möglichkeit für die Verwaltung, die steuerliche Situation des Steuerpflichtigen anzupassen, wenn dieser nicht das Gegenteil beweisen kann (B.4), heißt es in der Begründung zu dem angefochtenen Artikel 167:

« In seinem Gutachten Nr. 50 883/1 verweist der Staatsrat auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und des Kassationshofes, aus der abzuleiten ist, dass das in Artikel 170 der Verfassung enthaltene Legalitätsprinzip es erfordert, dass im Gesetz deutlich angegeben wird, welchen objektiven Kriterien die Neuqualifizierung entsprechen muss oder auf welche Weise die besteuerbare Handlung im Fall der festgestellten Steuerumgehung durch die Verwaltung zu definieren ist und dass der Gesetzgeber mit anderen Worten die Grenzen der Neuqualifizierung ausreichend festlegt. Daraus ist zu schlussfolgern, dass die im vorgelegten Entwurf enthaltene Verdeutlichung bezüglich der Möglichkeit zur Neuqualifizierung durch die Verwaltung eine nicht ausreichend den Erfordernissen von Artikel 170 der Verfassung entsprechende Begrenzung der Möglichkeit zur Neuqualifizierung darstellt. Um dem zu entsprechen, verweist der Staatsrat auf sein Gutachten vom 4. Mai 2006, Nr. 40 372/1/2/3/4 in Bezug auf die Bestimmungen über die Missbrauchsbekämpfungsregel in Sachen Mehrwertsteuer » (ebenda, SS. 115-116).

In B.15 wurde festgestellt, dass die neue Missbrauchsbekämpfungsbestimmung eine Verfahrensregel in Bezug auf die Beweisführung im Rahmen der faktischen Festlegung der Besteuerungsgrundlage ist, so dass die angefochtene Maßnahme weder die Besteuerungsgrundlage, noch den Steuersatz betrifft.

B.21.1. Was das objektive Element des Steuermisbrauchs betrifft, schreibt der Gesetzgeber vor, dass das fragliche Geschäft zur Folge hat, der Steuer zu entgehen, entweder durch die Inanspruchnahme eines Steuervorteils oder indem man sich außerhalb des Anwendungsbereichs einer Steuerbestimmung begibt.

Darüber hinaus muss die so beschriebene Folge des Geschäfts im Widerspruch zu den Zielsetzungen der betreffenden Steuerbestimmung stehen und nicht nur solchen Zielsetzungen fremd sein.

Auf diese Weise stellt die angefochtene Maßnahme keine allgemeine Ermächtigungsbestimmung dar, die es der Verwaltung erlaubt, durch eine allgemeine Maßnahme selbst den Steuergegenstand festzulegen, sondern ist sie ein Beweismittel, um in konkreten Fällen unter der Kontrolle des Richters besondere Situationen individuell zu beurteilen.

Das in der Verfassung vorgesehene Legalitätsprinzip in Steuersachen erfordert es nicht, dass der Gesetzgeber noch ausführlicher die inhaltlichen Bedingungen für die Anwendung der Maßnahme festlegt, da dies aufgrund der eigentlichen Beschaffenheit des Phänomens, das damit bekämpft wird, unmöglich ist.

B.21.2. Wenn die Steuerverwaltung das Bestehen des objektiven Elementes des Steuermissbrauchs im Sinne der Artikel 344 § 1 und 18 § 2 nachweist, kann sie nur dann feststellen, dass das Geschäft im Widerspruch zu den Zielsetzungen der betreffenden Steuerbestimmung steht, wenn diese Zielsetzungen ausreichend deutlich aus dem Text und gegebenenfalls aus den Vorarbeiten der anwendbaren Gesetzesbestimmung hervorgehen. In dieser Hinsicht muss die Verwaltung unter anderem den allgemeinen Kontext der relevanten steuerrechtlichen Vorschriften, die üblicherweise zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuerbestimmung, deren Missbrauch sie anführt, angewandten Praktiken sowie das eventuelle Bestehen spezifischer Bestimmungen, mit denen bereits bestimmte Missbräuche der betroffenen Steuerbestimmung bekämpft werden, berücksichtigen.

B.21.3. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die angefochtenen Artikel 167 und 168 nicht gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen verstoßen.

B.22. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487, insofern er aus einem Verstoß gegen Artikel 170 § 1 der Verfassung abgeleitet ist, und der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5497 sind unbegründet.

In Bezug auf den Grundsatz der Gleichheit in Steuersachen

B.23. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 ist ebenfalls abgeleitet aus einem Verstoß durch den angefochtenen Artikel 167 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.24. 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 Steuersachen dar.

B.25. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Maßnahmen zu ergreifen, die darauf abzielen, Steuerumgehungen zu bekämpfen und ihr abzuwehren. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. Steuermaßnahmen bilden nämlich einen wesentlichen Teil der Wirtschafts- und Sozialpolitik. Sie sichern nicht nur zu einem wesentlichen Teil die Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen; sie bieten dem Gesetzgeber auch die Möglichkeit, Lenkungs- und Korrekturmaßnahmen zu ergreifen und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

B.26.1. Nach Darlegung der klagenden Parteien verstoße der neue Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 gegen den Grundsatz der Gleichheit in Steuersachen, da dieser Artikel nicht auf die gleiche Weise auf alle Steuerpflichtigen angewandt werde; die Anwendung *in concreto* sei abhängig davon, wie die Verwaltung eine bestimmte Rechtshandlung oder eine ein selbes Geschäft bewirkende Gesamtheit von Rechtshandlungen beurteile. Darüber hinaus habe die Missachtung des Grundsatzes der Gleichheit in Steuersachen gleichzeitig einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zur Folge.

B.26.2. Da die angefochtene Maßnahme nicht gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen verstößt, ist der Beschwerdegrund, insofern er aus einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz abgeleitet ist, weil das Legalitätsprinzip in Steuersachen missachtet werde, unbegründet.

B.26.3. Insofern der Beschwerdegrund der klagenden Parteien sich auf einen etwaigen Behandlungsunterschied bezieht, der sich aus der Anwendung der angefochtenen Maßnahme in einem konkreten Fall ergebe, ist festzustellen, dass ein solcher Unterschied in der Behandlung von Steuerpflichtigen sich nicht aus der angefochtenen Gesetzesnorm ergeben würde, da diese Norm auf die gleiche Weise für alle Steuerpflichtigen gilt, auf die sie Anwendung findet.

Der Klagegrund, der gegen die Anwendung *in concreto* der angefochtenen Norm durch die Verwaltung gerichtet ist, ist folglich unzulässig, da der Gerichtshof nicht befugt ist, sich zu einem möglichen Behandlungsunterschied zu äußern, der sich nicht aus der angefochtenen Norm, sondern aus deren Anwendung ergibt.

B.26.4. Im Übrigen obliegt es dem zuständigen Richter, im konkreten Fall zu beurteilen, ob die Missbrauchsbekämpfungsbestimmung unter Einhaltung unter anderem des Gleichheitsgrundsatzes angewandt wird.

B.26.5. Im Übrigen entbehrt die angefochtene Maßnahme im Lichte der Zielsetzung des Gesetzgebers, Steuermisbrauch zu bekämpfen, nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.26.6. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass der angefochtene Artikel 167 nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstößt.

B.27. Insofern er aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet ist, ist der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 5487 unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klagen unter Berücksichtigung des in B.15.3 Erwähnten zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 30. Oktober 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

M. Bossuyt