



Verfassungsgerichtshof

Entscheid Nr. 138/2022
vom 27. Oktober 2022
Geschäftsverzeichnismrn. 7623, 7625, 7627, 7628, 7629, 7630 und 7631

In Sachen: Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 17. Februar 2021 « zur Einführung einer jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten », erhoben vom Berufsverband « Assuralia » und anderen, von der « Groupe Bruxelles Lambert » AG und der « Sagerpar » AG, von der « Portus » AG, von der VoG « Vlaamse Federatie van Beleggers » und anderen, von Laurent Donnay de Casteau, von der VoG « Ligue des Contribuables » und von der « NXMH » GmbH.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavryen und P. Nihoul, den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia und W. Verrijdt, und dem emeritierten Richter J.-P. Moerman gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschat, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 12. August 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 16. August 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 4 des Gesetzes vom 17. Februar 2021 « zur Einführung einer jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 25 Februar 2021): der Berufsverband « Assuralia », die « Argenta Assuranties » AG, die « AG Insurance » AG und die « Allianz Benelux » AG, unterstützt und vertreten durch RA P. Berger, in Antwerpen zugelassen, und durch RA B. Martens und RA P. Hinnekens, in Brüssel zugelassen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 18. August 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 19. August 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4 und 16 desselben Gesetzes: die « Groupe Bruxelles Lambert » AG und die « Sagerpar » AG, unterstützt und vertreten durch RA B. Paquot und RAin P. Maufort, in Brüssel zugelassen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 19. August 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 23. August 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die « Portus » AG, unterstützt und vertreten durch RÄin A. Visschers und RA F. Smet, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4, 15, 16 und 21 desselben Gesetzes.

d. Mit vier Klageschriften, die dem Gerichtshof mit am 23. und am 24. August 2021 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 25. und am 26. August 2021 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung desselben Gesetzes: die VoG « Vlaamse Federatie van Beleggers », Luc Braeckmans, Jozef Moerenhout, Brigitte Broekaert und Herman Roelens, unterstützt und vertreten durch RA D. Coveliers, RA Y. Cools und RÄin E. Vandingenen, in Antwerpen zugelassen, und durch RA B. De Cock, in Gent zugelassen, Laurent Donnay de Casteau, die VoG « Ligue des Contribuables », unterstützt und vertreten durch RA T. Afschrift, in Antwerpen zugelassen, und durch RA S. Chatzigiannis, in Brüssel zugelassen, und die « NMXH » GmbH, unterstützt und vertreten durch RA H. Vanhulle, RÄin L. Swartenbroux, RÄin C. Borgers und RA W. Verhoeve, in Brüssel zugelassen.

Diese unter den Nummern 7623, 7625, 7627, 7628, 7629, 7630 und 7631 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RA A. Haelterman und RA M. Wuyts, in Brüssel zugelassen, hat Schriftsätze eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwidierungsschriftsätze eingereicht, und der Ministerrat hat auch Gegenwidierungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 20. April 2022 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter J. Moerman und J.-P. Moerman beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 4. Mai 2022 geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Infolge der Anträge mehrerer klagender Parteien auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 4. Mai 2022 den Sitzungstermin auf den 15. Juni 2022 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 15. Juni 2022

- erschienen

. RA P. Berger, RA P. Hinnekens und RÄin T. Lebedeva, in Brüssel zugelassen, ebenfalls *loco* RA B. Martens, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7623,

. RA B. Paquot, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7625,

. RA S. Vanthienen, in Brüssel zugelassen, *loco* RÄin A. Visschers, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7627,

. RA D. Coveliers und RA Y. Cools, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7628,

. Laurent Donnay de Casteau, persönlich (klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7629),

. RA W. Verhoeye, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7631,

. RA A. Haelterman und RA M. Wuyts, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter J. Moerman und J.-P. Moerman Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

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

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Das Gesetz vom 17. Februar 2021 « zur Einführung einer jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten » (nachstehend: angefochtenes Gesetz) bezweckt die Einführung einer jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten, die in einen neuen Titel X von Buch II des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern aufgenommen wird. Diese jährliche Steuer auf Wertpapierkonten wird für das Führen eines Wertpapierkontos durch Einwohner und Gebietsfremde erhoben. Der Steuersatz beträgt 0,15 % des Durchschnittswerts aller Finanzinstrumente, die zwischen dem 1. Oktober und dem 30. September des darauf folgenden Jahres auf einem Wertpapierkonto gehalten werden. Es gilt jedoch eine Befreiung, wenn dieser Durchschnittswert nicht mehr als 1 000 000 EUR beträgt.

B.1.2. Artikel 201/3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 3 des angefochtenen Gesetzes, enthält einige Definitionen:

« Pour l'application du présent titre, l'on entend par :

1° résidents :

a) les habitants du royaume visés à l'article 2, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992;

b) les sociétés visées à l'article 2, § 1er, 5°, b, du Code des impôts sur les revenus 1992;

c) les personnes morales visées à l'article 220 du Code des impôts sur les revenus 1992;

2° non-résidents : les contribuables visés à l'article 227 du Code des impôts sur les revenus 1992;

3° compte-titres : un compte sur lequel des instruments financiers peuvent être crédités ou duquel des instruments financiers peuvent être débités, peu importe qu'il soit détenu en indivision ou en propriété divisée, et qui :

a) en ce qui concerne les résidents, est détenu auprès d'un intermédiaire, peu importe où cet intermédiaire a été constitué ou est établi;

b) en ce qui concerne les non-résidents, est détenu auprès d'un intermédiaire belge, à l'exception du cas visé sous c);

c) en ce qui concerne les établissements belges de non-résidents visés à l'article 229 du Code des impôts sur les revenus 1992, fait partie de l'actif dudit établissement et est détenu auprès d'un intermédiaire, peu importe où cet intermédiaire a été constitué ou est établi;

4° instruments financiers imposables : tous les instruments financiers, comme entre autres ceux visés à l'article 2, 1°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, ainsi que les fonds, détenus sur un compte-titres;

5° période de référence : une période de douze mois successifs qui commence le 1er octobre et se termine le 30 septembre de l'année suivante, ou, le cas échéant, au moment :

a) de la clôture du compte-titres; ou

b) où l'unique ou le dernier titulaire devient résident d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition ayant pour effet que le pouvoir d'imposition du patrimoine sur le compte-titres est attribué à l'autre État;

c) où le compte-titres ne fait plus partie de l'actif d'un établissement belge visé à l'article 229 du Code des impôts sur les revenus 1992 d'un non-résident, si cela a pour conséquence que la Belgique, en raison d'une convention préventive de double imposition, n'est plus compétente pour imposer le patrimoine sur le compte-titres;

d) où le compte cesse de répondre à la définition visée au 3°;

6° intermédiaire : la Banque nationale de Belgique, la Banque centrale européenne et les banques centrales étrangères exerçant des fonctions similaires, un dépositaire central de titres visé à l'article 198/1, § 6, 12°, du Code des impôts sur les revenus 1992, un établissement de

crédit ou une société de bourse visé à l'article 1er, § 3, de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse, ainsi que les entreprises d'investissement, visées à l'article 3, § 1er, de la loi de 25 octobre 2016 relative à l'accès à l'activité de prestation de services d'investissement et au statut et au contrôle des sociétés de gestion de portefeuille et de conseil en investissement, qui, en vertu du droit national, sont autorisés à détenir des instruments financiers pour le compte de clients;

7° intermédiaire belge : un intermédiaire constitué conformément au droit belge ainsi qu'un intermédiaire établi en Belgique. Les intermédiaires qui ne sont pas établis en Belgique et qui ont désigné un représentant visé à l'article 201/9/1, sont assimilés à un intermédiaire belge pour l'application du présent titre;

8° titulaire : le(s) détenteur(s) du compte-titres y compris le(s) fondateur(s) de constructions juridiques, constructions filiales, constructions mères et constructions en chaîne dans le cadre desquelles le compte est détenu;

9° fondateur : la personne considérée comme fondateur d'une construction juridique en application de l'article 2, § 1er, 14°, du Code des impôts sur les revenus 1992;

10° construction juridique, construction filiale construction mère et construction en chaîne : les constructions, où qu'elles soient établies, considérées comme construction juridique, construction filiale, construction mère et construction en chaîne, en application respectivement de l'article 2, § 1er, 13°, 13°/2, 13°/3 et 13°/4, du Code des impôts sur les revenus 1992;

11° redevable : selon le cas, l'intermédiaire belge, le représentant responsable visé à l'article 201/9/1 ou le titulaire ».

B.1.3. Artikel 201/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, regelt den Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, die Befreiung, wenn der Durchschnittswert der steuerpflichtigen Finanzinstrumente nicht mehr als 1 000 000 EUR beträgt, sowie die Befreiung für Wertpapierkonten, die ausschließlich für eigene Rechnung von einigen Finanzinstituten oder Instituten für gemeinsame Anlagen gehalten werden. Artikel 201/4 Absatz 6 bestimmt, dass die Aufteilung eines Wertpapierkontos in mehrere Wertpapierkonten, die bei demselben Vermittler gehalten werden, und die ab dem 30. Oktober 2020 vorgenommene Umwandlung von steuerpflichtigen Finanzinstrumenten, die auf einem Wertpapierkonto gehalten werden, in Finanzinstrumente auf den Namen der Steuerverwaltung nicht entgegengehalten werden können:

« Une taxe annuelle est perçue sur les comptes-titres.

La base imposable est la valeur moyenne des instruments financiers imposables au cours de la période de référence.

La taxe est due seulement si cette valeur moyenne est supérieure à 1 000 000 euros.

La taxe n'est pas due quant aux comptes-titres, sans qu'un tiers autre qu'une institution, société ou entité visée au présent alinéa dispose d'un droit de créance direct ou indirect lié à la valeur du compte-titres détenu, qui sont détenus par :

1° la Banque nationale de Belgique, la Banque centrale européenne et les banques centrales étrangères exerçant des fonctions similaires, et par les institutions financières visées à l'article 198/1, § 6, 1° à 12° du Code des impôts sur les revenus 1992;

2° une société de bourse visée à l'article 1er, § 3, de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse;

3° les institutions et entités visées à l'article 2, § 1er, 13°/1, alinéa 1er, a à c du Code des impôts sur les revenus 1992, à l'exception des institutions, entités et compartiments visés à l'article 2, § 1er, 13°/1, alinéas 2 et 3 du même Code.

La taxe n'est pas non plus due quant aux comptes-titres :

1° détenus, directement ou indirectement, et exclusivement pour compte-propre, par des non-résidents qui n'affectent pas ces comptes-titres à un établissement belge visé à l'article 229 du Code des impôts sur les revenus 1992 dont ils disposent, auprès d'un dépositaire central de titres visé à l'article 198/1, § 6, 12°, du Code des impôts sur les revenus 1992, ou auprès d'une banque dépositaire agréée par la Banque nationale de Belgique en application de l'article 36/26/1, § 6, de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique;

2° détenus, pour le compte de tiers, par les intermédiaires, en couverture d'instruments financiers inscrits en compte-titres dans leurs livres ou en couverture de droits détenus par une institution, entité ou société visée à l'alinéa 4, auprès d'un autre intermédiaire ou auprès d'un dépositaire central de titres visé à l'article 2, alinéa 1er, point 1, du Règlement (UE) n° 909/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 concernant l'amélioration du règlement de titres dans l'Union européenne et les dépositaires centraux de titres, et modifiant les Directives 98/26/CE et 2014/65/UE ainsi que le Règlement (UE) n° 236/2012.

Pour l'application du présent article ne sont pas opposables à l'administration fiscale, les opérations effectuées à partir du 30 octobre 2020 et consistant en :

1° la scission d'un compte-titres en plusieurs comptes-titres détenus auprès du même intermédiaire;

2° la conversion d'instruments financiers imposables, détenus sur un compte-titres, en instruments financiers nominatifs ».

B.1.4. Neben der Missbrauchsbekämpfungsregelung von Artikel 201/4 Absatz 6, wonach zwei spezifische Geschäfte auf unwiderlegbare Weise der Steuerverwaltung nicht entgeggehalten werden können, führen die Artikel 15 und 16 des angefochtenen Gesetzes

auch eine « allgemeine » Missbrauchsbekämpfungsbestimmung ein. Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 16 des angefochtenen Gesetzes, bestimmt:

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration en charge de l'établissement ou de la perception et du recouvrement des taxes établies par le Livre II démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 206¹ et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le redevable ou le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition applicable à un impôt établi par ce Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition applicable à un impôt établi par ce Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au redevable ou au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt.

Lorsque le redevable ou le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

B.1.5. Artikel 201/5, eingefügt durch Artikel 5 des angefochtenen Gesetzes, bestimmt, wie der Durchschnittswert der steuerpflichtigen Finanzinstrumente berechnet wird, die während des Bezugszeitraums auf dem Wertpapierkonto gehalten werden:

« Au cours de la période de référence, les points de référence sont le 31 décembre, le 31 mars, le 30 juin et le 30 septembre.

La base imposable est la somme de la valeur des instruments financiers imposables aux points de référence, divisée par le nombre de ceux-ci.

En cas d'ouverture ou de clôture d'un compte-titres durant la période de référence, les points de référence visés à l'alinéa 1er et auxquels le compte existait sont pris en compte pour le calcul de la base imposable ».

Die Steuer wird am ersten Tag nach dem Ende des Bezugszeitraums geschuldet (Artikel 201/8, eingefügt durch Artikel 8 des angefochtenen Gesetzes). Der Steuersatz von

0,15 % wird auf 10 % der Differenz zwischen der Besteuerungsgrundlage und dem Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR begrenzt (Artikel 201/6 Absatz 2, eingefügt durch Artikel 6 des angefochtenen Gesetzes).

B.1.6. Wenn die Vermittler in Belgien ansässig oder errichtet worden sind, stellen diese den Inhabern nach Ablauf des Bezugszeitraums eine Übersicht mit Daten über die geschuldete Steuer, das betreffende Wertpapierkonto und die Identität des Inhabers oder der Inhaber zur Verfügung (Artikel 201/7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 7 des angefochtenen Gesetzes) und nehmen sie die Einbehaltung, die Erklärung und die Zahlung der Steuer vor (Artikel 201/9 § 1 und 201/9/2 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9 und 11 des angefochtenen Gesetzes). Falls der belgische Vermittler die Einbehaltung, die Erklärung und die Zahlung der Steuer nicht vornimmt, ist der Inhaber selbst für die elektronische Erklärung und die Zahlung verantwortlich, und auf gesamtschuldnerische Weise, wenn ein und dasselbe Wertpapierkonto mehreren Inhabern gehört (Artikel 201/9 § 2 und 201/9/3 §§ 1 und 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9 und 12 des angefochtenen Gesetzes).

Nicht in Belgien ansässige oder errichtete Vermittler können die Zulassung eines Fiskalvertreters für die Erklärung und die Zahlung der Steuer veranlassen (Artikel 201/9/1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 10 des angefochtenen Gesetzes). Es sind Geldbußen für fehlende, verspätete, ungenaue oder unvollständige Erklärungen oder für ausbleibende oder verspätete Zahlungen vorgesehen (Artikel 201/9/1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 10 des angefochtenen Gesetzes). Die Steuerverwaltung kann jede erforderliche Information vom Inhaber verlangen und es ist eine Geldbuße für fehlende oder falsche Mitteilungen vorgesehen (Artikel 201/9/5 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 14 des angefochtenen Gesetzes).

B.1.7. Das angefochtene Gesetz ist am 26. Februar 2021, am Tag nach seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt*, in Kraft getreten, mit Ausnahme der Missbrauchsbekämpfungsregelung, die ihre Wirkungen zum 30. Oktober 2020 entfaltet.

In Bezug auf die Zulässigkeit

B.2.1. Der Ministerrat stellt die Zulässigkeit der verschiedenen Klagegründe wegen fehlender Darlegung in Abrede.

B.2.2. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

Der Gerichtshof prüft die Klagegründe insofern, als sie den vorgenannten Erfordernissen entsprechen.

Zur Hauptsache

B.3. Die Einwände der klagenden Parteien beziehen sich auf die folgenden Elemente:

I. das Ziel des angefochtenen Gesetzes (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628 und erster Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630) (B.4.1-B.6),

II. die Wahl des Steuergegenstandes (dritter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7628, zweiter Teil des ersten Klagegrunds und vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630, zweiter, dritter, fünfter und sechster Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630, dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, erster Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630, dritter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630) (B.7.1-B.12),

III. die Befreiung, wenn der Durchschnittswert der steuerpflichtigen Finanzinstrumente, die auf Wertpapierkonten gehalten werden, während des Bezugszeitraums nicht mehr als 1 000 000 EUR beträgt (erster Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7628, erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, erster und zweiter Teil des zweiten

Klagegrunds Nr. 7630, erster Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7631) (B.13-B.15),

IV. die Befreiung für Wertpapierkonten, die von bestimmten Finanzinstituten und Instituten für gemeinsame Anlagen gehalten werden (erster, zweiter und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7623, fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630, zweiter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7628, vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629) (B.16.1-B.20),

V. die fehlende Möglichkeit, bestimmte Geschäfte betreffend Wertpapierkonten der Verwaltung entgegenzuhalten (erster, zweiter und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7625, erster, zweiter und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627, dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, sechster und siebter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, siebter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630, vierter Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7631) (B.21.1-B.39),

VI. den Grundsatz *non bis in idem* in Steuerangelegenheiten (vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630) (B.40.1-B.42),

VII. die Informationsverpflichtung der belgischen Vermittler und die Verpflichtungen der Inhaber von Wertpapierkonten (zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629) (B.44-B.48),

VIII. die Frist für die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer (fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629) (B.49-B.51),

IX. die mögliche Anwendung internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (erster und zweiter Teil des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630) (B.52.1-B.53.4.2),

X. die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit (fünfter und sechster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7631) (B.49-B.51),

XI. das Verbot der indirekten Besteuerung der Einbringung von Kapital in eine Gesellschaft (sechster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7631) (B.63-B.68),

XII. die Regeln betreffend Staatshilfe (zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7631 (B.69-B.71).

I. In Bezug auf das Ziel des angefochtenen Gesetzes

B.4.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628 ist aus einem Verstoß durch die Artikel 3 bis 21 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet. Die klagenden Parteien machen im Wesentlichen geltend, dass mit der durch das angefochtene Gesetz eingeführten jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten nicht bloß ein Haushaltsziel verfolgt werde, sondern in Wirklichkeit vielmehr eine Vermögenssteuer eingeführt werde. Vor diesem Hintergrund beanstanden die klagenden Parteien, dass das angefochtene Gesetz einen ungerechtfertigten steuerlichen Unterschied zwischen Personen mit einem Vermögen von mehr als 1 000 000 EUR, das auf einem Wertpapierkonto gehalten werde, und Personen mit einem Vermögen von mehr als 1 000 000 EUR, das nicht auf einem Wertpapierkonto gehalten werde, einführe. Während die erste Kategorie von Personen der angefochtenen Steuer unterliege, müsse die zweite Kategorie von Personen keine vergleichbare Vermögenssteuer zahlen.

Der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630 ist aus einem Verstoß durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung abgeleitet, sofern er Artikel 201/4 Absatz 3 in das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern einfügt. Die klagende Partei beanstandet im Wesentlichen, dass der in dieser Bestimmung vorgesehene Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR im Lichte des Ziels des Gesetzgebers, eine Vermögenssteuer einzuführen, nicht sachdienlich und unverhältnismäßig sei.

B.4.2. Verschiedene andere klagende Parteien führen ebenfalls an, dass die Gesetzgeber mit der Annahme des angefochtenen Gesetzes in Wirklichkeit immer noch dasselbe Ziel verfolge wie mit dem Gesetz vom 7. Februar 2018 « zur Einführung einer Steuer auf

Wertpapierkonten » (nachstehend: Gesetz vom 7. Februar 2018), nämlich die Einführung einer gerechteren Steuerpolitik mittels einer Steuer, die von den größeren Vermögen zu zahlen sei. Sie weisen dabei auf den Kontext, in dem die angefochtene neue Steuer eingeführt worden ist, auf Erklärungen im Parlament während der Behandlung des Entwurfs, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, sowie auf die Ähnlichkeiten zwischen der neuen und der für nichtig erklärten Steuer hin.

B.5.1. In der Begründung zum Entwurf, der dem angefochtenen Gesetz zugrunde liegt, wird das Ziel des Gesetzes wie folgt dargestellt:

« Cette loi introduit une taxe annuelle sur les compte-titres. Cette nouvelle taxe est une taxe d'abonnement. Le Code des droits et taxes divers (ci-après CDTD) en contient plusieurs. Il s'agit d'une taxe indirecte, caractérisée par une perception simple et efficiente.

La taxe a une finalité purement budgétaire et vise à apporter une contribution visible au maintien de la sécurité sociale qui, en des temps cruciaux, a protégé la population de notre pays en termes de santé et revenus.

Cette taxe annuelle sur les comptes-titres ne doit pas être confondue avec la taxe sur les comptes-titres annulée par la Cour constitutionnelle (arrêt n° 138/2019 du 17 octobre 2019). L'objectif n'est pas de corriger la taxe annulée, en fonction de l'arrêt précité mais d'introduire une nouvelle taxe, sur base d'un ensemble de nouveaux principes.

La nouvelle taxe est un impôt annuel sur la détention d'un compte-titres, ayant comme base imposable la valeur moyenne des instruments financiers imposables détenus sur ce compte-titres. Il est opté pour l'introduction d'une taxe sur un moyen servant à gérer et centraliser des instruments financiers, à savoir le compte-titres. Par conséquent, l'objectif des dispositions légales instaurant cette nouvelle taxe est que la taxe puisse être perçue de manière efficiente sur le moyen ' compte-titres ' simplement et uniquement en fonction de la valeur du compte-titres » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 4).

B.5.2. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats wies in ihrem Gutachten auf Unklarheiten in Bezug auf die Ziele des Gesetzgebers hin:

« Selon l'exposé des motifs, la taxe annuelle sur les comptes-titres ne doit pas être confondue avec la taxe sur les comptes-titres annulée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 138/2019 et ' l'objectif n'est pas de corriger la taxe annulée, en fonction de l'arrêt précité mais d'introduire une nouvelle taxe, sur base d'un ensemble de nouveaux principes '.

Le dispositif relatif à la taxe sur les comptes-titres annulé par la Cour constitutionnelle avait pour objectif, outre un rendement budgétaire, d'imposer les patrimoines plus élevés, dans le but d'une politique fiscale plus juste. Dans son arrêt n° 138/2019, la Cour constitutionnelle a

qualifié de légitime ce deuxième objectif, mais elle a jugé contraires au principe constitutionnel d'égalité différentes inégalités de traitement contenues dans le dispositif, à savoir :

- le fait que sont exclus de la taxe attaquée les produits financiers dérivés, les billets de trésorerie, les certificats de dépôt et les certificats immobiliers;

- le fait que sont exclus de la taxe attaquée les instruments financiers qui ne sont pas inscrits sur un compte-titres, en particulier les actions nominatives;

- le fait que ne sont pas soumis à la taxe attaquée certains titulaires qui disposent en réalité d'une part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables de 500 000 euros ou plus, alors que les personnes physiques qui ne détiennent pas leurs comptes-titres en indivision sont soumises à cette taxe si la valeur moyenne des instruments financiers imposables atteint 500 000 euros ou plus.

La nouvelle taxe annuelle sur les comptes-titres en projet est qualifiée de 'taxe d'abonnement' et de 'taxe indirecte' qui concerne uniquement 'un moyen servant à gérer et centraliser des instruments financiers, à savoir le compte-titre' et se caractérise par une 'perception simple et efficiente'. À première vue, l'objectif visant à imposer les patrimoines plus élevés est ainsi abandonné et la taxe poursuit encore uniquement un objectif budgétaire.

L'exposé des motifs fait néanmoins encore allusion à d'autres objectifs, qui soulèvent la question de savoir si l'avant-projet ne poursuit effectivement qu'un objectif budgétaire. Il fait ainsi référence à la large marge d'appréciation dont dispose le législateur en matière fiscale, non seulement pour obtenir des recettes, mais également dans le but 'd'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique'. L'affectation du produit de la taxe au financement de la sécurité sociale est certes compatible avec l'objectif budgétaire précité, mais l'exposé des motifs précise à cet égard que '[d]e cette façon, la taxe devient la *contribution visible des personnes ayant la plus grande capacité de maintien* de la sécurité sociale qui, en des temps cruciaux, a protégé la population de notre pays en termes de santé et revenus' (les italiques ont été ajoutés) » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 45-46).

Die Beauftragten der Regierung reagierten wie folgt auf diese Anmerkung:

« De taks heeft inderdaad een louter budgettair doel en beoogt een significante bijdrage te leveren aan de instandhouding van de sociale zekerheid die in cruciale tijden de bevolking van ons land heeft beschermd op vlak van gezondheid en inkomen. Daarbij aansluitend en zoals vermeld in de memorie van toelichting heeft de regering bij de uitwerking van de modaliteiten van de nieuwe taks tot doel een taks in te voeren die efficiënt is en zoveel mogelijk geautomatiseerd kan worden geïnd.

De passage waarin de regering haar beleidsvrijheid benadrukt kan, indien gewenst, uit de memorie van toelichting worden verwijderd om elke mogelijke verwarring ter zake te vermijden. Het ene lijkt ons nochtans niet tegenstrijdig met het andere. In de betrokken passage wordt enkel benadrukt dat er een grote mate van beleidsvrijheid en beoordelingsbevoegdheid bestaat in fiscale zaken. Met andere woorden, de keuze van belastbaar object is een beleidskeuze die aan de regering en het Parlement toekomt in functie van de door hen vastgestelde sociaal-economische politiek, en die er *in casu* toe leidt dat de keuze wordt

gemaakt om ‘ effectenrekeningen ’ als dusdanig aan een abonnementstaks te onderwerpen » (ebenda, SS. 46-47).

B.5.3. Die Feststellung, dass eine bestimmte Rechtfertigung nicht in den Vorarbeiten angeführt ist, schließt nicht aus, dass einer Maßnahme eine gemeinnützige Zielsetzung zugrunde liegt, die den sich daraus ergebenden Behandlungsunterschied vernünftig rechtfertigen kann (siehe unter anderem Entscheid Nr. 160/2010 vom 22. Dezember 2010, B.10). Es ist folglich nicht ausgeschlossen, dass Ziele, die in den Vorarbeiten nicht angeführt werden, bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen mitberücksichtigt werden.

In diesem Fall wird jedoch sowohl in den Vorarbeiten als auch in den Schriftsätzen des Ministerrats ausdrücklich bestritten, dass noch ein anderes Ziel verfolgt werde.

B.5.4. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf das Haushaltsziel, das der Gesetzgeber in diesem Kontext ausdrücklich anführt.

B.6. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628 und der erste Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7630 sind nicht begründet, da sie auf einem falschen Ausgangspunkt beruhen.

II. In Bezug auf die Wahl des Steuergegenstandes

B.7.1. Der dritte Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7628, der zweite Teil des ersten Klagegrundes und der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 und der zweite, dritte, fünfte und sechste Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7631 sind unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 201/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet. Im Wesentlichen führen die klagenden Parteien in diesen Rechtssachen an, dass nur Finanzinstrumente, die auf einem Wertpapierkonto gehalten würden, in den Anwendungsbereich der angefochtenen Steuer fielen, was dazu führe, dass sie nicht in deren Anwendungsbereich fielen, wenn sie auf eine andere Weise gehalten würden.

B.7.2. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 und der erste Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630 sind aus einem Verstoß durch Artikel 201/3 Nr. 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 3 des angefochtenen Gesetzes, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet. Die klagenden Parteien führen im Wesentlichen an, dass die Berücksichtigung liquider Geldmittel, die auf einem Wertpapierkonto gehalten würden, bei der Berechnung des Durchschnittswertes dieses Kontos einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz darstelle, da liquide Geldmittel, die auf einem anderen Bankkonto gehalten würden, der angefochtenen Steuer nicht unterlägen.

B.7.3. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630 ist aus einem Verstoß durch Artikel 201/3 Nr. 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 3 des angefochtenen Gesetzes, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet. Die klagende Partei beanstandet, dass die angefochtene Bestimmung auf nicht ausreichend vorhersehbare Weise den Gegenstand der angefochtenen Steuer darlege.

B.8.1. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass keinerlei Steuer erhoben und keinerlei Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Daraus ergibt sich, dass die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit darstellt, die im vorliegenden Fall durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, und dass jede Ermächtigung, die sich auf die Festlegung eines der wesentlichen Elemente der Steuer bezieht, grundsätzlich verfassungswidrig ist.

Die vorerwähnten Verfassungsbestimmungen gehen jedoch nicht so weit, dass sie den zuständigen Gesetzgeber dazu verpflichten würden, jeden Aspekt einer Steuer oder einer Befreiung selbst zu regeln. Eine Befugnis, die einer anderen Behörde erteilt wird, steht nicht im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, sofern die Ermächtigung ausreichend präzise definiert ist und sich auf die Ausführung von Maßnahmen bezieht, deren wesentliche Elemente vorher vom zuständigen Gesetzgeber festgelegt wurden.

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

B.8.2. In diesem Fall wird hinsichtlich der angefochtenen Bestimmungen nicht beanstandet, dass sie zu Unrecht eine Delegation an eine andere Behörde vorsähen, sondern dass sie keine genauen, unzweideutigen und deutlichen Kriterien enthielten, anhand deren festgestellt werden könne, worin der Gegenstand und die Besteuerungsgrundlage der angefochtenen Steuer bestünden. Das Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten gewährleistet, dass jeder Rechtsunterworfenen mit einem Mindestgrad der Vorhersehbarkeit feststellen kann, ob er einer Steuer unterliegt.

B.9.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gelten angesichts aller Rechte und aller Freiheiten.

B.9.2. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

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

B.9.3. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.10. Es obliegt dem Gesetzgeber, den Steuergegenstand und die Grundlage der Steuer festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der wirtschaftlich-sozialen Politik. Sie sorgen nicht nur für einen wesentlichen Teil der Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen sollen, sondern sie erlauben es dem Gesetzgeber auch, lenkend und korrigierend aufzutreten und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die bei dem Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, gehören daher zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf eine solche politische Entscheidung sowie die ihr zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig wären.

B.11.1. Der Steuergegenstand ist das Element, das die Steuer erzeugt, das heißt die Situation oder der Umstand, die bzw. der dazu führt, dass die Steuer geschuldet wird. Der Steuergegenstand unterscheidet sich von der Steuerbemessungsgrundlage (« Besteuerungsgrundlage »), die die Grundlage ist, auf der die Steuer berechnet wird.

Bezüglich der jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten ergibt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes auf ausreichend deutliche Weise, dass der Steuergegenstand das Führen eines Wertpapierkontos betrifft und sich die Besteuerungsgrundlage auf den Wert aller steuerpflichtigen Finanzinstrumente bezieht, die auf diesem Wertpapierkonto gehalten werden.

B.11.2. Der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, « eine Steuer auf ein Medium einzuführen, das dazu dient, Finanzinstrumente zu verwalten und zu zentralisieren, nämlich das Wertpapierkonto » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 4). Die spezifische Entscheidung, das Führen eines Wertpapierkontos als Steuergegenstand einzustufen, wird wie folgt begründet:

« Dans l'élaboration des modalités de la nouvelle taxe, le gouvernement a pour but d'introduire une taxe efficiente et qui peut, autant que possible, être perçue automatiquement. A la lumière de cet objectif, les comptes-titres sont un objet approprié à imposer puisque ces comptes présentent au moins trois grands avantages :

1° ils sont aisément traçables auprès des institutions financières qui sont déjà soumises à une législation financière stricte;

2° la valeur actuelle du patrimoine investi est connue à tout instant;

3° de ce fait, les institutions financières peuvent jouer un rôle central pour la perception, la déclaration et le paiement de la taxe » (ebenda, S. 5).

Unter Berücksichtigung der vorerwähnten Vorteile kann dem Gesetzgeber nicht vorgeworfen werden, dass er keine einheitliche Regelung für alle Anlageformen ausgearbeitet hat (siehe auch das Gutachten der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats zum Vorentwurf des

Gesetzes, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 58-59)).

In ihrem Gutachten zum Vorentwurf des Gesetzes, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, hat die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats noch auf Folgendes hingewiesen:

« La base imposable de la taxe annuelle sur les comptes-titres est la valeur moyenne des instruments financiers imposables au cours de la période de référence. L'article 201/3, 2°, du CDTD, en projet (article 3 de l'avant-projet), définit le terme 'instruments financiers imposables' comme étant uniquement 'tous les instruments financiers détenus sur un [lire: le] compte-titres'.

Dès lors, la question se pose notamment de savoir si les soldes en espèce sur un compte-titres doivent être considérés comme un instrument financier imposable. Les délégués ont répondu à cette question comme suit :

' De taks viseert de effectenrekeningen als dusdanig, ongeacht de aard van de financiële instrumenten, waaronder de tegoeden worden begrepen, die er op staan. De memorie van toelichting is op dat vlak duidelijk: " Dat wil zeggen dat niet enkel aandelen, obligaties en dergelijke in aanmerking komen, maar ook afgeleide producten zoals turbo's, speeders en trackers, en het geldsaldo ".

Bijgevolg wordt voor de vaststelling van de belastbare grondslag rekening gehouden met het gehele bedrag zonder enig onderscheid, met inbegrip van eventuele tijdelijke cash bedragen die op de effectenrekening worden aangehouden. Indien daarentegen de politiek van de titularis van de effectenrekening er in bestaat dat elke cash opbrengst van verkopen dadelijk op een zichtrekening wordt gestort, zal een effectenrekening wellicht geen of weinig cash middelen bevatten.

Indien de Raad van State meent dat de wettekst in die zin meer duidelijkheid behoeft, kan worden ingestemd met volgende tekstaanpassing: " 2° belastbare instrumenten: alle financiële instrumenten en geldmiddelen die worden aangehouden op een effectenrekening ".

On peut se rallier à cette adaptation. On peut néanmoins se demander s'il ne serait pas préférable de prévoir une énumération non exhaustive dans la définition en projet des instruments financiers qui sont concernés (par exemple en ajoutant : ' , comme entre autres (...)) » (ebenda, SS. 67-68).

B.11.3. Den vorstehenden Ausführungen lässt sich entnehmen, dass der Behandlungsunterschied zwischen den Inhabern von Finanzinstrumenten und die unterschiedliche Besteuerung von liquiden Geldmitteln in Abhängigkeit davon, ob diese auf Wertpapierkonten gehalten werden oder nicht, unter Berücksichtigung der weiten Beurteilungsbefugnis, über die der Gesetzgeber in Steuerangelegenheiten verfügt, objektiv und angemessen gerechtfertigt sind.

B.12. Der dritte Teil des zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, der erste Teil des ersten Klagegrund, der zweite Teil des ersten Klagegrund, der dritte Teil des zweiten Klagegrund und der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 und der zweite, dritte, fünfte und sechste Teil des ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7631 sind unbegründet.

III. In Bezug auf die Befreiung, wenn der Durchschnittswert der steuerpflichtigen Finanzinstrumente, die auf Wertpapierkonten gehalten werden, während des Bezugszeitraums nicht mehr als 1 000 000 EUR beträgt

B.13. Der erste Teil des zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, der erste und zweite Teil des zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 und der erste Teil des ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7631 sind unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 201/4 Absatz 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet, weil die angefochtene Steuer nur geschuldet sei, wenn der Durchschnittswert der steuerpflichtigen Finanzinstrumente, die auf Wertpapierkonten gehalten würden, während des Bezugszeitraums mehr als 1 000 000 EUR betrage.

Die klagenden Parteien in diesen Rechtssachen führen unter anderem an, dass die angefochtene Bestimmung dazu führe, dass ein Inhaber, der ein Wertpapierkonto allein halte, bei dem die Besteuerungsgrundlage den Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR gerade nicht erreiche, der Steuer nicht unterliege, während verschiedene Inhaber, die zusammen ein Wertpapierkonto hielten, bei dem dieser Betrag überschritten werde, dieser Steuer unterlägen, sogar dann, wenn ihr jeweiliger Anteil an diesem Wert geringer sei als der für den Inhaber der erstgenannten Kategorie maßgebliche Wert.

B.14.1. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers, bei der Erhebung einer Steuer deren Befreiungen und Modalitäten festzulegen. Der Gesetzgeber kann jedoch, ohne gegen die Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, nicht gewissen Steuerpflichtigen Befreiungen oder Ermäßigungen gewähren und sie anderen, die mit ihnen

vergleichbar sind, verweigern, wenn dieser Behandlungsunterschied nicht objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist.

B.14.2. Wie bereits erwähnt wurde, betont der Gesetzgeber, dass die angefochtene Steuer nicht dafür gedacht ist, vor allem die höheren Vermögen zu besteuern. Folglich kann die angefochtene Bestimmung nicht im Lichte eines solchen Ziels beurteilt werden. Auf Nachfrage der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats hinsichtlich der Ziele, die dann aber mit der Festlegung eines Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR verfolgt würden, antwortete der Beauftragte der Regierung:

« En dessous d'un certain montant d'actifs détenu sur un compte-titres, il est très facile de retirer du compte-titres les actifs qui y sont investis afin de les utiliser dans d'autres formes d'investissement. Un investissement immobilier ou un carnet d'épargne ou un compte à terme constituent dans ce cas d'autres options très réalistes, qui permettent d'échapper *de facto* à la taxe. Du point de vue de la technique fiscale, il apparaît que, pour ces montants plus limités, la base imposable est à ce point élastique que l'efficacité fiscale en souffre et qu'elle laisse une trop grande place à l'influence comportementale. Au-delà de ce seuil, il devient beaucoup plus difficile d'échapper à la taxe par une simple réorientation de la forme d'investissement, car cela impliquerait déjà un investissement dans tout un patrimoine immobilier constitué de différents biens immeubles et aussi car les institutions bancaires appliquent actuellement un taux d'intérêt négatif à ces montants plus importants, de sorte que cette option devient elle aussi moins réaliste.

Du point de vue technique, deux possibilités ont été prises en considération : l'instauration d'un taux de 0 % pour le premier million d'euros de la base imposable ou un seuil au-delà de ce premier million d'euros. Finalement, la préférence a été donnée à cette seconde possibilité pour des raisons de simplicité.

(...)

Ce seuil vise à ménager un équilibre entre l'objectif budgétaire et d'efficacité de la mesure, d'une part, et la justification éventuelle de la distinction (...), d'autre part » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 48).

Aus diesen Erklärungen sowie aus anderen Erklärungen im Rahmen der sonstigen Vorarbeiten und den Schriftsätzen des Ministerrats ergibt sich, dass die Entscheidung des Gesetzgebers, einen Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR einzuführen, auf der Überlegung beruht, dass es unterhalb dieses Betrags einfacher sei, alternative Anlageoptionen zu finden, um die Steuer zu umgehen. Hinzu kommt, dass die Einnahmen aus dieser Steuer unterhalb dieses Betrags nicht im Verhältnis zum administrativen Aufwand stünden, der mit der Erhebung der Steuer verbunden sei.

B.14.3. In Bezug auf die angeführte «Elastizität» von Anlagen unter dem Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR stellte sich nach Ansicht der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats die Frage, weshalb alternative Anlagemöglichkeiten für Beträge bis 1 000 000 EUR elastisch wären, während diese bei Beträgen ab 1 000 000 EUR so gut wie fehlten (ebenda, SS. 49-50).

B.14.4. Die Festlegung eines Schwellenbetrags gehört jedoch zur Beurteilungsbefugnis des Gesetzgebers. Der Steuergesetzgeber kann nicht die Besonderheiten jedes Einzelfalls berücksichtigen. Insbesondere muss er in der Lage sein, auf Kategorien zurückzugreifen, die notwendigerweise der Verschiedenheit der Sachlagen nur bis zu einem gewissen Grad der Annäherung gerecht werden, wobei die Festlegung eines Schwellenbetrags es erforderlich macht, irgendwo eine Grenze zu ziehen.

B.14.5. Im Lichte des Haushaltsziels, das der Gesetzgeber mit der Einführung einer Abonnementsteuer auf das Führen eines Wertpapierkontos verfolgt, insbesondere unter Berücksichtigung der beabsichtigten Einnahmen aus der Steuer und des angewandten Steuersatzes, ist es nicht offensichtlich unangemessen, dass der Betrag des Schwellenwertes auf 1 000 000 EUR festgelegt wird.

B.15. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7628, der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, der erste und zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630 und der erste Teil des ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7631 sind unbegründet.

IV. In Bezug auf die Befreiung für Wertpapierkonten, die von bestimmten Finanzinstituten und Instituten für gemeinsame Anlagen gehalten werden

B.16.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7623 beantragen die Nichtigerklärung der Wortfolge « ohne dass ein Dritter, abweichend von einem Institut, einer Gesellschaft oder einer Entität im Sinne dieses Absatzes, über ein etwaiges unmittelbares oder mittelbares Forderungsrecht im Zusammenhang mit dem Wert des gehaltenen Wertpapierkontos verfügt » in Artikel 201/4 Absatz 4 des Gesetzbuches der verschiedenen

Gebühren und Steuern. Der erste Klagegrund ist aus einem Verstoß gegen das Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten im Sinne von Artikel 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, abgeleitet, weil der angefochtene Satzteil die in Artikel 201/4 Absatz 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern geregelte Befreiung von der angefochtenen Steuer nicht ausreichend präzise und deutlich formuliere.

Der zweite Klagegrund ist aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet, weil der angefochtene Satzteil einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen Versicherungsunternehmen einerseits und den in Artikel 201/4 Absatz 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern genannten Instituten, Entitäten und Gesellschaften sowie Privatanlegern andererseits und zwischen Versicherungsunternehmen untereinander sowie zwischen belgischen und ausländischen Versicherungsunternehmen einführe. Die klagenden Parteien führen im Wesentlichen an, dass die Befreiung von der angefochtenen Steuer nicht für die Wertpapierkonten gelte, die von Versicherungsunternehmen im Rahmen eines mit einem Versicherungsnehmer abgeschlossenen Zweig-23-Lebensversicherungsprodukts gehalten würden, während es um Wertpapierkonten gehe, die von diesen Instituten als Arbeitsinstrumente verwendet würden.

B.16.2. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7623 und der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 sind aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet, weil das angefochtene Gesetz, und insbesondere Artikel 4, der einen Artikel 201/4 Absatz 4 in das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern einfüge, einen Behandlungsunterschied zwischen Anlegern, die ein Wertpapierkonto bei einem Kreditinstitut unmittelbar führten, und Anlegern einführe, die eine Zweig-23-Lebensversicherung bei einem Versicherungsunternehmen hätten. Die klagenden Parteien führen im Wesentlichen an, dass, während die erste Kategorie von Personen nur der angefochtenen Steuer unterliege, wenn der Durchschnittswert der auf ihrem Wertpapierkonto gehaltenen steuerpflichtigen Finanzinstrumente den Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR überschreite, die zweite Kategorie von Personen der Steuer unterliege, wenn der Durchschnittswert des Wertpapierkontos, das das betreffende Versicherungsunternehmen als Arbeitsinstrument verwende, den Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR überschreite, unabhängig vom Wert ihres Forderungsrechts gegenüber diesem Versicherungsunternehmen.

B.16.3. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7628 und der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 sind aus einem Verstoß durch Artikel 201/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet. Die klagenden Parteien führen im Wesentlichen an, dass die angefochtene Bestimmung eine Diskriminierung zwischen den Entitäten, die von der angefochtenen Steuer befreit würden, und den Entitäten zur Folge habe, die nicht von der angefochtenen Steuer befreit würden.

B.17.1. Wie in B.1.3 erwähnt wurde, sieht Artikel 201/4 Absatz 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, eine Befreiung von der jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten hinsichtlich der darin genannten Wertpapierkonten vor. So sind unter anderem die Wertpapierkonten, die von der Belgischen Nationalbank, der Europäischen Zentralbank und den ausländischen Zentralbanken, die vergleichbare Aufgaben ausüben, den in Artikel 198/1 § 6 Nrn. 1 bis 12 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) genannten Finanzinstituten und den Instituten für gemeinsame Anlagen gehalten werden, von der angefochtenen Steuer befreit.

B.17.2. Der Ausschluss der Wertpapierkonten, die von den in Artikel 201/4 Absatz 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern genannten Entitäten gehalten werden, wird in der Begründung zum Entwurf des angefochtenen Gesetzes damit gerechtfertigt, dass diese Institute, Gesellschaften und Entitäten eine wichtige Rolle im Rahmen des Funktionierens des Finanzsystems spielen und dass die betreffenden Wertpapierkonten als Arbeitsinstrumente gehalten werden:

« Nonobstant ce qui précède, les comptes-titres détenus exclusivement pour leur propre compte par des entreprises financières ne sont pas soumis à la taxe. Sont ainsi exclus du champ d'application les comptes-titres qui sont les instruments de travail technique, vu l'activité qu'elles exercent, des institutions, sociétés et entités concernées. Ne sont par contre pas exclus du champ d'application de la taxe les comptes-titres servant à détenir des placements de trésorerie ou patrimoniaux de tiers (autres que ces institutions, sociétés et entités). Par conséquent, la taxe ne s'applique pas aux comptes-titres qui sont détenus pour compte propre par la Banque nationale de Belgique, la Banque centrale européenne, les banques centrales étrangères exerçant des fonctions similaires et la liste connue des entreprises financières, parmi lesquelles les établissements de crédit, les entreprises d'assurance, les entreprises d'investissement, les sociétés de bourse, les institutions de retraite, etc. Pour l'application de cette taxe, il est à cet égard fait référence à la liste exhaustive reprise à l'article 198/1, § 6, 1° à 12°, du CIR 1992, à laquelle sont ajoutées les sociétés de bourse visées à l'article 1er, § 3, de

la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse. [...]

L'exclusion concernant les organismes de pension vise tant les institutions de retraite professionnelle (cf. article 198/1, § 6, 7°, du CIR 1992) que, de manière fonctionnelle, toutes les institutions ou entités qui gèrent des régimes de retraite ou qui gèrent les placements de ces régimes (cf. article 198/1, § 6, 8°, du CIR 1992), tels que les organismes de pension auxquels les employeurs doivent confier la gestion d'engagements de pension. Dans les cas exceptionnels où un employeur n'a pas cette obligation, comme par exemple, en ce qui concerne des entités de droit public, l'exclusion concernera les comptes-titres détenus par ces entités dans le cadre du régime de retraite. En d'autres termes, les comptes-titres détenus dans le cadre du placement nécessaire des avoirs de retraite du 'deuxième pilier' ne sont pas soumis à la taxe.

Les comptes-titres qui sont détenus par les organismes de placement collectif visés à l'article 2, § 1er, 13°/1, a à c, du CIR 1992 sont également exclus. La raison en est que les actions ou certificats de ces organismes constituent eux-mêmes un instrument d'investissement qui est plus communément détenu sur des comptes-titres qui entrent eux-mêmes déjà dans le champ d'application de la taxe. 'Plus communément' se réfère au fait que les actions ou certificats mentionnés sont en principe placés sur des comptes-titres, mais que ces instruments financiers peuvent également être détenus sous une autre forme, ce qui n'est pas commun dans la pratique. Ce constat conduit à une distinction claire et objective par rapport aux comptes-titres détenus dans le cadre d'un contrat d'assurance branche 23 dans lequel les droits de l'investisseur prennent la forme du bénéfice d'un contrat d'assurance et ne sont donc jamais détenus sur un compte-titres. Il est à cet égard aussi explicitement fait référence à l'exclusion de cette liste des 'fonds dédiés' dont les droits sont détenus par une ou plusieurs personnes liées entre elles et pour lesquels cette appréciation doit le cas échéant être faite séparément par compartiment d'une institution concernée.

Les fonds de placement ne sont pas des indivisions ordinaires. Les participants n'ont pas de droit sur la valeur d'un compte-titres, mais disposent de droits définis légalement et réglementairement, similaires à ceux des actionnaires, de sorte que le fonds est réglementairement autonomisé de telle sorte que les comptes-titres sont détenus pour le compte propre des actifs du fonds. En effet, en vertu de la loi de 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances, les participants n'ont droit qu'à un coupon et peuvent se retirer du fonds sur base de la valeur d'inventaire calculée, de sorte que les actifs du fonds sont légalement autonomisés. S'il existe des fonds individualisés qui ne présentent pas ces caractéristiques, la taxe s'applique donc car le texte de loi ne prévoit pas une exclusion à cet effet. Cela s'inscrit parfaitement dans la logique de la taxe : il s'agit des parts du fonds détenues par le titulaire sur un compte-titres, et une cascade de prélèvements est évitée.

[...]

Ainsi, le prélèvement reste neutre en ce qui concerne l'ensemble de cascades qui se sont développées dans le monde financier international, où les titres détenus par des investisseurs sur leur compte-titres auprès de la banque, sont eux-mêmes détenus sur le compte tenu par la banque auprès d'un dépositaire central de titres (ou non) qui, pour divers titres qu'il ne 'conserve' pas lui-même, garantit via son propre compte-titres auprès du 'dépositaire' réel des titres.

Cette approche est conforme à l'objectif et la portée des exclusions prévues par la loi pour les entités professionnelle intervenantes nécessaires : le fonctionnement normal du système financier n'est pas affecté grâce à l'exclusion nécessaire des institutions énumérées dans la loi, sauf dans la mesure où celles-ci seraient destinées à tenter d'organiser un droit économique sur (la valeur d') un compte-titres au moyen d'un droit juridique qui ne constituerait pas lui-même un compte-titres.

En d'autres termes, le texte du projet de loi vise à prévenir des doubles impositions à répétition et à préserver la participation de notre pays au système international professionnellement développé d'opérations sur des titres, et ce d'une manière qui vise effectivement la conversion juridique d'un compte-titres détenu indirectement » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 13-16).

Während der Debatte im zuständigen Ausschuss führte der Vizepremierminister und Minister der Finanzen außerdem aus:

« Les seuls comptes-titres exclus du champ d'application de la taxe sont ceux détenus comme instruments techniques de travail par des entreprises financières. Cette exclusion est nécessaire pour garantir le fonctionnement normal du système financier. Deux exclusions supplémentaires spécifiques valent dans la sphère financière. Ces exclusions sont nécessaires pour garantir la participation de notre pays au système professionnel international d'opérations sur titres » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/003, S. 4).

In ihrem Gutachten zum Vorentwurf des Gesetzes, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, wies die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats im Lichte einer Erläuterung der Beauftragten der Regierung bezüglich der vorgenannten Befreiungen auf Folgendes hin:

« Il existe également d'autres entreprises qui détiennent un compte-titres dans le cadre de leur activité professionnelle propre, tant à des fins spéculatives que d'acquisition ou d'extension de certaines participations dans leur secteur d'activités, mais qui restent toutefois soumises à la taxe. Les délégués ont justifié cette différence de traitement comme suit :

‘ In het licht van de opmerkingen van de Raad van State van 11 oktober 2017 omtrent het onderscheid tussen natuurlijke personen en rechtspersonen is ervoor geopteerd om in het voorliggende ontwerp geen enkel onderscheid te maken in functie van de juridische hoedanigheid van de titularis van de effectenrekening, zonder dat dergelijk onderscheid redelijkerwijs kan worden verantwoord. Vanuit dat perspectief wordt enkel voorzien in een uitsluiting van de taks voor de effectenrekeningen die, uitsluitend voor eigen rekening, worden aanhouden door financiële instellingen.

Het aanhouden van effectenrekeningen betreft immers één van de kerntaken van de financiële sector. In dat opzicht onderscheiden ondernemingen in die sector zich van alle andere ondernemingen. Mocht JTER ook worden toegepast op die activiteiten, dan zou die sector onevenredig worden getroffen door de taks. Daarenboven mag niet uit het oog worden verloren dat reeds een hele reeks verschillend taksen van het Wetboek diverse rechten en taksen specifiek van toepassing is op die ondernemingen. Vanuit dat perspectief kan een onderscheid, waarbij

dat onderscheid dan ook nog eens is beperkt tot effectenrekeningen die, uitsluitend voor eigen rekening, worden gehouden door financiële instellingen, [worden] gerechtvaardigd.

Daarnaast is het van belang te onderstrepen dat de uitgesloten financiële instellingen ook een centrale rol spelen wat betreft effectenrekeningen aangehouden door hun klanten. Zij verschaffen de beleggers toegang tot financiële instrumenten aangehouden op een effectenrekening, door in een “ rug-aan-rug ” situatie zelf de financiële instrumenten aankocht door de klant, te gaan voorzien voor de klant, door de aangekochte financiële instrumenten op de eigen, al dan niet omnibus rekening, te gaan aanhouden bij een andere financiële instelling die als bewaarnemer optreedt, zoals Euroclear of een andere effectenbewaarnemingsinstelling. Deze cascade aan effectenrekeningen is essentieel voor de normale werking, ook internationaal, van de financiële markten, en kan niet leiden tot een cascade aan heffingen. Aldus zullen beleggers ook veelal hun aandelen in een collectieve beleggingsinstelling aanhouden via een, aan de taks onderworpen, effectenrekening, zodat dezelfde logica geldt voor wat betreft de effectenrekeningen aangehouden door deze collectieve beleggingsinstellingen voor eigen rekening.

Om alle verwarring ter zake te vermijden kan worden ingestemd met een aanpassing van de memorie van toelichting waarbij de bewoordingen “ Niettegenstaande het voorgaande worden de effectenrekeningen die een rechtspersoon aanhoudt in het kader van de eigen beroepswerkzaamheid, niet aan de taks onderworpen. ” wordt vervangen door de bewoordingen “ Niettegenstaande het voorgaande worden de effectenrekeningen die, uitsluitend voor eigen rekening, worden aanhouden door financiële instellingen, niet aan de taks onderworpen. ” ’.

On peut marquer son accord sur cette justification et l’adaptation proposée » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 55-56).

B.17.3. Artikel 201/4 Absatz 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern schließt die Anwendung der Befreiung von der angefochtenen Steuer auf Wertpapierkonten aus, in Bezug auf die ein Dritter, der kein befreites Institut, keine befreite Gesellschaft und keine befreite Entität ist, über ein etwaiges unmittelbares oder mittelbares Forderungsrecht verfügt. Dieses Erfordernis wurde vom Gesetzgeber hinzugefügt, um zu vermeiden, dass eine nicht ausgeschlossene natürliche Person, juristische Person oder Entität das Auftreten dieser Institute, Gesellschaften und Entitäten als Vermittler missbrauchen würde, um die angefochtene Steuer zu umgehen.

In der Begründung zum Gesetzentwurf, der dem angefochtenen Gesetz zugrunde liegt, heißt es diesbezüglich:

« L’exclusion du champ d’application vaut seulement pour autant que le compte-titres est détenu exclusivement pour compte propre, c’est-à-dire sans qu’un tiers autre qu’une institution, société ou entité visée à l’article 201/4, alinéa 4 dispose d’un droit de créance direct ou indirect lié à la valeur du compte-titres détenu. Ceci implique par exemple que des comptes-titres qui sont détenus par des institutions d’assurance dans le cadre d’assurances branche 23 conclues

avec un preneur d'assurance, sont dans le champ d'application de la taxe puisque la détention d'un portefeuille au moyen d'une assurance branche 23 et d'un compte-titres sous-jacent équivaut totalement à la détention directe d'un compte-titres.

[...]

L'exigence selon laquelle les institutions, sociétés et entités exclues détiennent les compte-titres pour compte propre vise à éviter que l'interposition d'une de ces institutions, sociétés ou entités exclues, ne transforme la détention d'un compte-titres par une personne physique, une personne morale ou une entité non exclue en un autre type de droit qui échappe à l'application de la taxe.

C'est notamment le cas si, via une institution, société ou entité exclue, des droits économiques sur un compte-titres sont détenus sous la forme d'un simple droit de créance, de droits du bénéficiaire d'une assurance (cf. ce qui peut se passer dans le cadre d'une assurance branche 23), etc.

Inversement, si une personne physique, une personne morale ou une entité qui n'est pas exclue de la taxe a des droits sur un compte détenu par une entité exclue, mais détient celui-ci sous la forme d'un compte-titres qui est soumis à la taxe, une telle situation ne se présentera pas. Dans ce cas, le texte vise donc à éviter une cascade de prélèvements, et à se concentrer sur le compte-titres finalement détenu par la personne ou l'entité auprès d'une entité exclue » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 13-16).

B.17.4. Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass der Gesetzgeber sich dessen bewusst war, dass Wertpapierkonten, die von Versicherungsunternehmen im Rahmen der Zweig-23-Lebensversicherungsprodukte als Arbeitsinstrument verwendet werden, durch das in B.17.3 erwähnte Erfordernis wahrscheinlich ebenfalls der angefochtenen Steuer unterliegen würden:

« Quant à la constitution de pension stimulée fiscalement dans le troisième pilier, une distinction doit être faite entre les fonds de pension et les assurances-pension :

- en ce qui concerne les fonds de pension, la taxe ne s'applique pas sur les comptes-titres détenus par les fonds; pas non plus sur les comptes-épargne sur lesquels des droits de participation dans de tels fonds sont détenus, parce qu'ils n'atteindront jamais plus qu'un million d'euros;

- en ce qui concerne les assurances-pension, la taxe ne s'applique pas sur les produits d'assurance parce qu'ils ne sont pas détenus sur des comptes-titres. Dans le chef des entreprises d'assurance, il faut toutefois faire une distinction entre :

- une assurance-pension branche 21 : la taxe ne s'applique pas sur les comptes-titres détenus par des entreprises d'assurance dans le cadre des produits branche 21, parce que ces comptes-titres sont détenus exclusivement pour compte propre. Le preneur d'assurance a en effet seulement droit à un rendement annuel fixe;

- une assurance-pension branche 23 : la taxe est bien due sur les comptes-titres détenus par les entreprises d'assurance dans le cadre de produits branche 23, parce que ces comptes-titres ne sont pas détenus exclusivement pour compte propre. Le preneur d'assurance a en effet droit à un rendement en fonction des placements réalisés par l'entreprise d'assurance. L'avantage fiscal, accordé dans le cadre de l'impôt des personnes physiques relativement à de telles assurances-pension, n'a donc pas pour effet que des comptes-titres détenus dans ce cadre par des entreprises d'assurance, pour compte de tiers, tomberaient en dehors du le champ d'application de la taxe.

Notez que les produits d'épargne-pension ne sont en aucun cas soumis à la taxe. Seuls les comptes-titres détenus par des entreprises d'assurance dans le cadre de produits branche 23, autres que ceux détenus dans le cadre d'engagements de pension du ' premier pilier ' et du ' deuxième pilier ', sont soumis à la taxe. La mesure dans laquelle la taxe sera répercutée par les entreprises d'assurance aux preneurs d'assurance est une affaire contractuelle entre parties intéressées, dans laquelle le présent projet n'interfère en aucune manière. Il en va d'ailleurs de même pour tous les impôts à charge des entreprises d'assurance. Il n'appartient donc pas au législateur de prévoir un seuil supplémentaire d'un million d'euros au niveau des produits d'assurance concernés. En pareil cas, il serait fondamentalement porté atteinte à la matière imposable de la taxe, c'est-à-dire une taxe sur les comptes-titres, peu importe les rapports sous-jacents de propriété. Au point 13.3 de son avis, le Conseil d'État a indiqué pouvoir marquer son accord sur la justification de ce traitement donnée par le gouvernement.

Le constat qui précède est en ligne avec l'idée de base sous-tendant l'élaboration de la taxe, qui vise seulement et exclusivement le moyen ' compte-titres '. En dehors du système de cascade de comptes-titres, tel que le vice-premier ministre l'a déjà expliqué, tous les comptes-titres détenus par une entreprise financière pour compte de tiers, ce qui se présente le plus souvent dans le cadre d'assurances branche 23, sont soumis à la taxe, sauf si ce tiers est lui-même une institution, société ou entité exclue » (*Parl. Dok., Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/003, SS. 11-12*).

B.17.5. In ihrem Gutachten zum Vorentwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, wies die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats hinsichtlich der Anwendung der angefochtenen Steuer auf Wertpapierkonten, die von Versicherungsunternehmen im Rahmen von Zweig-23-Lebensversicherungsprodukten gehalten werden, auf Folgendes hin:

« Toujours selon l'exposé des motifs, ' des comptes-titres qui sont détenus par des institutions d'assurance dans le cadre d'assurances branche 23 conclues avec un preneur, sont dans le champ d'application de la taxe puisque la détention d'un portefeuille au moyen d'une assurance branche 23 et d'un compte-titres sous-jacent équivaut totalement à la détention directe d'un compte-titres ' .

Dès lors que le seuil de 1 million d'euros doit être apprécié au niveau de l'organisme assureur qui détient le compte-titres et non au niveau du preneur d'assurance, même si celui-ci n'investit par exemple que 10 000 euros dans une assurance branche 23, l'investisseur concerné subira également les effets de la taxe lorsque l'organisme assureur inclura cette taxe, sur le plan économique, dans les conditions de cette assurance. C'est ce que les délégués ont confirmé :

‘ In geval van verzekeringsproducten is het inderdaad zo dat de verzekeringnemer niet betrokken wordt bij de heffing van de taks omdat die verzekeringsproducten niet worden aangehouden op een effectenrekening en de verzekeringnemer enkel over vorderingsrechten beschikt verbonden aan de waarde van de aangehouden effectenrekening, maar mogelijks wel de verzekeringsinstelling die in het kader van dit (en/of andere) verzekeringsproduct(en), de onderliggende financiële instrumenten aanhoudt op een effectenrekening, weliswaar in eigen naam maar voor rekening van de verzekeringsnemers.

Gelet op het feit dat de taks het aanhouden van een effectenrekening viseert, en wat betreft de vaststelling van de belastbare grondslag de drempel moet worden beoordeeld op het niveau van de effectenrekening, zal de taks op dat niveau worden toegepast zoals bij elke andere effectenrekening. De mate waarin de taks zal worden doorerekend door de verzekeringsinstelling aan de verzekeringnemer is een contractuele aangelegenheid tussen betrokken partijen. Dat laatste geldt voor alle belastingen geheven in hoofde van verzekeringsinstellingen. ’

On peut se rallier à cette justification, qui s’inscrit dans le prolongement de l’objectif de la taxe précisé par les délégués » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 57-58).

B.18.1. Wie in B.8.1 erwähnt wurde, ergibt sich aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung, dass Steuerangelegenheiten nach der Verfassung nur durch ein Gesetz geregelt werden dürfen. Eine Befugnis, die einer anderen Behörde erteilt wird, steht nicht im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, sofern die Ermächtigung ausreichend präzise definiert ist und sich auf die Ausführung von Maßnahmen bezieht, deren wesentliche Elemente vorher vom zuständigen Gesetzgeber festgelegt wurden.

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

B.18.2. In diesem Fall wird hinsichtlich der angefochtenen Bestimmung nicht beanstandet, dass sie zu Unrecht eine Delegation an eine andere Behörde vorsehe, sondern dass sie die darin geregelte Befreiung von der angefochtenen Steuer, insbesondere in Bezug auf Wertpapierkonten, die von Versicherungsunternehmen im Rahmen von Zweig-23-Lebensversicherungsprodukten gehalten werden, nicht ausreichend präzise und deutlich formuliere. Wie in B.8.2 erwähnt wurde, gewährleistet das Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten, dass jeder Rechtsunterworfenen mit einem Mindestgrad der Vorhersehbarkeit feststellen kann, ob er einer Steuer unterliegt.

B.18.3. Im Gegensatz zu dem, was die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7623 anführen, ergibt sich aus dem Wortlaut von Artikel 201/4 Absatz 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, einschließlich des angefochtenen Satzteils, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, welche Wertpapierkonten von der angefochtenen Steuer befreit sind und welche nicht.

B.19. Im Lichte seiner weiten Beurteilungsbefugnis in Steuerangelegenheiten steht es dem Gesetzgeber zu, zu entscheiden, welche Wertpapierkonten, die als Arbeitsinstrument im eigenen Namen und für eigene Rechnung von Finanzinstituten, Entitäten und Instituten für gemeinsame Anlagen gehalten werden, zu befreien sind, um das normale Funktionieren des nationalen und internationalen Finanzsystems nicht zu gefährden.

Im Lichte des Ziels des Gesetzgebers, einerseits eine jährliche Abonnementsteuer für alle Wertpapierkonten mit einem Durchschnittswert von 1 000 000 EUR einzuführen und andererseits anhand einer Steuerbefreiung für die Wertpapierkonten, die von bestimmten Finanzinstituten und Instituten für gemeinsame Anlagen im eigenen Namen und für eigene Rechnung gehalten werden, das normale Funktionieren des nationalen und internationalen Finanzsystems zu gewährleisten, ist es darüber hinaus auch nicht offensichtlich unangemessen, dass die Befreiung von der angefochtenen Steuer nicht für die Wertpapierkonten gilt, die im Rahmen eines mit einem Versicherungsnehmer abgeschlossenen Zweig-23-Lebensversicherungsprodukts von Versicherungsunternehmen zwar im eigenen Namen gehalten werden, in Bezug auf die jedoch Dritte ein Forderungsrecht haben, das mit dem Wert des betreffenden Kontos zusammenhängt.

B.20. Der erste, zweite und dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7623, der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache 7628, der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 und der fünfte Klagegrund in der Rechtssache 7630 sind unbegründet.

V. In Bezug auf die fehlende Möglichkeit, bestimmte Geschäfte betreffend Wertpapierkonten der Verwaltung entgegenzuhalten

B.21.1. Die ersten drei Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7625, der erste, zweite und dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627, der dritte Klagegrund in der Rechtssache

Nr. 7628, der sechste und siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 und der vierte Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7631 beziehen sich auf Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, und Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 16 des angefochtenen Gesetzes.

B.21.2. Die Artikel 201/4 und 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern wurden in B.1.3 und B.1.4 wiedergegeben. Der Gerichtshof prüft zunächst die darin enthaltenen Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen und anschließend deren rückwirkende Gültigkeit.

Die Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen, die in den Artikeln 201/4 Absatz 6 und 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, enthalten sind

B.22. Die ersten drei Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7625, der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627, der dritte in der Rechtssache Nr. 7628, der sechste und siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 und der vierte Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7631 sind unter anderem aus einem Verstoß durch die Artikel 201/4 Absatz 6 und 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, gegen die Artikel 10, 11 und 17 der Verfassung abgeleitet. Aufgrund der Unklarheit hinsichtlich des Ziels des Gesetzgebers und der Widersprüche zwischen den Vorarbeiten und dem Wortlaut des Gesetzes ist es nach Ansicht der klagenden Parteien nicht möglich, zu erfahren, welche Geschäfte der Verwaltung nicht entgegengehalten werden können. Deshalb sei die Besteuerungsgrundlage nicht ausreichend deutlich bestimmt.

B.23.1. In der Begründung zum Gesetzentwurf, der dem angefochtenen Gesetz zugrunde liegt, wird Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, als « allgemeine Missbrauchsbekämpfungsbestimmung » bezeichnet (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 20). Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass sich der Gesetzgeber bei dieser Bestimmung an Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 orientiert hat.

In seinem Entscheid Nr. 141/2013 vom 30. Oktober 2013 urteilte der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 344 § 1 des EStGB 1992:

« 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.23.2. Der Gerichtshof urteilte folglich, dass die in Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 enthaltene Regelung nicht gegen das Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten verstößt, sondern vielmehr die Unvereinbarkeit mit den Zielen der betreffenden Steuerbestimmung nur festgestellt werden kann, wenn sich diese Ziele auf ausreichend deutliche Weise aus dem Wortlaut und gegebenenfalls aus den Vorarbeiten zu der anzuwendenden Gesetzesbestimmung ergeben.

B.23.3. Wie der Staatsrat in seinem Gutachten zum Vorentwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, angemerkt hat, macht das Haushaltsziel des Gesetzgebers, eine jährliche Abonnementsteuer nur hinsichtlich Wertpapierkonten zu erheben, die Anwendung einer Missbrauchsbekämpfungsregelung potenziell unvorhersehbar.

Der Staatsrat hat unter anderem Folgendes ausgeführt:

« Le caractère très simple et spécifique de la matière imposable (la détention d'un compte-titres) et l'objectif purement budgétaire de la taxe en projet, tel que l'ont souligné les délégués eux-mêmes (voir l'observation 5), semblent en effet rendre fondamentalement problématique l'application de la disposition anti-abus à la taxe en projet, ainsi qu'il ressort de ce qui suit.

Si l'on considère que des opérations qui ont pour effet de ne pas dépasser le seuil de 1 million d'euros -que celles-ci concernent des comptes-titres existants ou de nouveaux comptes-titres -sont uniquement, de ce fait, contraires à l'objectif de la taxe en projet de percevoir des moyens d'une manière efficace et simple, chaque opération de ce type pourra être qualifiée d'abus fiscal, impliquant que la charge de la preuve sera chaque fois renversée au détriment du redevable ou du contribuable. Par contre, si l'on considère que l'intention du législateur est précisément de ne pas taxer d'autres formes de placement et comptes-titres d'une valeur ne dépassant pas 1 million d'euros, on aperçoit mal comment des opérations visant à utiliser ces formes alternatives non taxées peuvent être considérées comme contraires à cet objectif. Le Conseil d'État n'aperçoit pas quel critère pourrait être élaboré qui permettrait 'de manière suffisamment claire' d'opérer une distinction entre certaines opérations qui

relèveraient du champ d'application de la disposition anti-abus et d'autres opérations qui n'en relèveraient pas.

Il apparaît dès lors au Conseil d'État que la disposition anti-abus soit a une portée très stricte, soit devient une disposition dépourvue de toute signification, selon l'interprétation que l'on donne aux ' objectifs ' des dispositions relatives à la taxe en projet. Dans le premier cas cité, chaque opération qui a pour seul effet (indépendamment de l'intention) d'échapper au champ d'application de la taxe en projet entraîne un renversement de la charge de la preuve en défaveur du redevable ou du contribuable. Dans le deuxième cas précité, l'objectif budgétaire même de la taxe en projet est compromis dans une large mesure, étant donné que l'on ne pourra pas agir, dans la pratique, contre des possibilités d'éluider la taxe, soit vers des formes de placement alternatives, soit vers différents comptes-titres d'une valeur ne dépassant pas 1 million d'euros.

On ne peut en tout cas remédier à cette ambiguïté assez fondamentale en élaborant dans l'exposé des motifs une casuistique qui mentionne pour un certain nombre d'exemples ceux qui seraient admissibles et ceux qui ne le seraient pas. Pareil procédé manque non seulement de cohérence, mais n'offre en outre pas une sécurité juridique suffisante et est contraire au principe de légalité consacré par les articles 170 et 172 de la Constitution, qui implique en effet que les éléments essentiels du régime fiscal en projet doivent être fixés dans la loi » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 63-64).

B.23.4. Im Lichte des Gutachtens des Staatsrats heißt es in der Begründung zum Gesetzentwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat:

« L'objectif des dispositions légales instaurant la taxe annuelle sur les comptes-titres est, comme indiqué ci-dessus, que la taxe puisse être perçue de manière efficiente sur le moyen ' compte-titres ' simplement et uniquement en fonction de la valeur du compte-titres. La taxe est perçue seulement si la valeur moyenne des instruments financiers détenus sur le compte-titres est supérieure à 1 million d'euros. Cette considération a pour conséquence que les comportements visant à réduire la valeur imposable d'un compte-titres en utilisant des formes et moyens d'investissement alternatifs, en poursuivant le même but mais en utilisant un autre moyen, seulement pour contourner le seuil de 1 million d'euros par compte-titres, sont contraires à l'objectif des dispositions de ce projet de loi. Par exemple, un investisseur agit contrairement à l'objectif de ces dispositions lorsque, ayant au départ deux comptes-titres, l'un de 1,5 million d'euros, l'autre de 200 000 euros, il opère des transferts de l'un à l'autre tels que les deux comptes-titres soient sous le seuil imposable sans réduire la valeur totale de ses comptes.

Il découle également de ce qui précède que la vente de titres d'un compte-titres afin de réinvestir le produit dans des actifs, en utilisant non seulement un autre moyen mais en visant aussi un autre but, ne donne pas lieu à un abus.

Contrairement à l'avis du Conseil d'État, il est donc possible de développer un critère qui permet de distinguer de manière suffisamment claire certaines opérations qui entrent dans le champ d'application de la mesure anti-abus et d'autres qui n'y entrent pas. En effet, du point de vue de l'objectif budgétaire du présent projet, il ne peut être admis que la valeur imposable d'un compte-titres soit réduite afin de poursuivre avec cette valeur un même objectif via un

autre moyen. De cette manière, l'intention du législateur serait, en effet, contrecarrée. De ce point de vue, il peut donc être admis que la valeur imposable passe sous le seuil d'1 million d'euros en vue d'opérer des investissements immobiliers (autre moyen et autre objectif). En effet, il s'agit d'un autre objectif d'investissement que l'on soumet aux conséquences de la poursuite de cet objectif (autre type de rendement, paiement du précompte immobilier, contrôle de l'état et entretien, etc.). En revanche, il ne peut être admis que la valeur imposable tombe sous le seuil d'1 million d'euros par la conversion d'actions, obligations et autres instruments financiers imposables en actions nominatives (autre moyen, mais même objectif). Il s'agit en effet d'un même objectif d'investissement mais sous une autre forme (même rendement, mêmes droits, etc.). En d'autres mots, la mesure anti-abus empêche que l'on se place en dehors de l'application de la taxe tout en continuant à poursuivre le même objectif d'investissement. Ainsi, bien qu'il s'agisse dans les deux exemples mentionnés de formes de placement alternatives pour les instruments financiers imposables détenus sur un compte-titres, la logique de la réduction de la valeur imposable est fondamentalement différente. La mesure anti-abus n'est donc pas soit très rigoureuse soit dénuée de sens; il s'agit d'une mesure soigneusement équilibrée qui préserve précisément l'objectif budgétaire du présent projet.

[...]

À la lumière de ce qui précède, les situations suivantes peuvent être qualifiées d'abus :

1° la scission de comptes-titres par laquelle des titres sont déplacés entre des comptes auprès du même intermédiaire financier ou vers des comptes-titres auprès d'un autre intermédiaire financier en vue d'éviter que la valeur totale des titres sur un compte soit de plus d'1 million d'euros;

2° l'ouverture de comptes-titres par laquelle des titres sont répartis entre des comptes auprès du même intermédiaire financier ou auprès d'un autre intermédiaire financier en vue d'éviter que la valeur totale des titres sur un compte soit de plus d'1 million d'euros

3° la conversion d'actions, obligations ou d'autres instruments financiers imposables en titres nominatifs de sorte qu'ils ne soient plus détenus sur un compte-titres, en vue d'échapper à la taxe. C'est par exemple le cas lorsque la conversion a lieu dans des situations dans lesquelles il est habituel que les titres soient détenus de manière dématérialisée et où la conversion ne concerne pas les (souvent importantes) participations au capital dans (principalement) les sociétés familiales détenues comme investissement à long terme et/ou aux fins de contrôles, lesquelles se trouvent d'ailleurs en dehors du cadre normal d'un portefeuille de placement;

4° le placement d'un compte-titres soumis à la taxe dans une personne morale étrangère qui transfère les titres sur un compte-titres étranger, en vue d'éviter la taxe;

5° le placement d'un compte-titres soumis à la taxe dans un fonds dont les parts sont nominatives, en vue d'éviter la taxe;

6° le transfert d'un compte-titres ou d'un contrat d'assurance branche 23 existant vers un contrat d'assurance branche 23 conclu avec une entreprise d'assurance établie en dehors de la Belgique, en vue d'échapper à la taxe

7° le transfert d'un compte-titres lorsque les titres sont transférés à l'étranger auprès du même intermédiaire financier ou sur des comptes auprès d'un autre intermédiaire financier, en vue d'échapper à la taxe;

8° la détention d'un compte-titres dans lequel tous les titres ont été vendus ou transférés afin de créer des valeurs nulles à des points de référence afin de réduire la valeur moyenne des instruments financiers imposables au cours de la période de référence, en vue de réduire ou d'échapper à la taxe.

Dans les situations mentionnées ci-dessus, il existe une présomption réfutable d'évasion fiscale qui est contraire à l'objectif des dispositions de cette loi et, l'Administration peut raisonnablement supposer qu'il y a abus fiscal. Ceci n'empêche évidemment pas que le redevable a toujours le droit de démontrer, par des éléments concrets et vérifiables, que les opérations s'expliquent par d'autres motifs que l'évitement de la taxe. De tels motifs sont en principe propres au titulaire du compte et dépendent de chaque cas séparément. Il n'est toutefois pas impensable que des événements tels ceux décrits dans les exemples susmentionnés résultent de motifs techniques, opérationnels ou organisationnels propres à l'intermédiaire financier et s'imposent au titulaire du compte. Ceux-ci sont évidemment à prendre en compte aussi.

Cela crée également de la clarté pour l'intermédiaire financier en ce qui concerne l'obligation de paiement. En effet, ce n'est que lorsqu'il peut être démontré par des éléments concrets que l'opération a eu lieu pour des raisons principalement autres que fiscales, que le redevable – in casu l'intermédiaire belge, le représentant responsable ou le titulaire – pourra apporter à l'Administration la preuve contraire. Cela sera par exemple le cas en cas de scission d'un compte-titres suite à une séparation qui va de pair avec un changement d'adresse d'au moins l'un des deux partenaires. En cas de détention de plusieurs comptes-titres auprès de différents intermédiaires financiers, une répartition prouvée et sérieuse du risque pourrait constituer un motif non-fiscal admissible » (*Parl. Dok., Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 21-24*).

Während der Debatte im zuständigen Ausschuss erklärte der Vizepremierminister und Minister der Finanzen Folgendes:

« En ce qui concerne l'application de la nouvelle taxe, la disposition générale anti-abus place le redevable au centre et donc pas le compte-titre lui-même. C'est logique puisqu'une disposition générale anti-abus doit être appliquée au cas par cas et que les intentions sous-jacentes à l'exécution de l'opération sont déterminantes. À cet égard, il faut garder à l'esprit que le législateur introduit une taxe sur les comptes-titres, à partir d'une certaine valeur moyenne des instruments financiers imposables de ces comptes-titres, avec un objectif budgétaire. Lorsqu'une opération est réalisée qui frustré l'intention du législateur, un jeu de preuve et de contre-preuve se met en œuvre entre le fisc et le redevable. Ainsi, la scission d'un compte-titres de 1,8 million d'euros en deux comptes-titres de 900 000 euros, détenus auprès de banques différentes, n'a pas d'effet quant à la taxe, à condition que l'intention principale ait consisté à échapper à la taxe. Si cette condition est remplie, la taxe continuera à être perçue comme si la scission n'avait pas eu lieu.

Ici aussi vaut le principe qu'en cas de séparation ou de décès ayant pour effet la cessation d'une indivision forcée d'un compte-titres, la disposition anti-abus n'est pas d'application. En

effet, dans ces situations souvent pénibles, l'on peut difficilement considérer que l'intention principale consiste à échapper à la taxe. La disposition anti-abus reste dès lors sans effet si, par exemple, à l'occasion d'une séparation, un compte-titres détenu dans le patrimoine commun est converti en deux comptes-titres distincts détenus par chacun des deux ex-partenaires auprès d'une banque que l'on a soi-même choisie. Il en va de même si, par exemple à l'occasion d'une séparation, un compte-titres détenu au nom des deux partenaires dans le cadre d'une communauté matrimoniale, est converti en deux comptes-titres distincts détenus par les ex-partenaires en nom propre auprès de la même banque. Un même raisonnement vaut en cas de partage d'un compte-titres lors de la cessation d'une indivision forcée dans le cadre d'un héritage.

À la lumière de l'avis du Conseil d'État, le gouvernement a précisé davantage le fonctionnement et les effets de la disposition anti-abus. Un certain nombre d'exemples ont été ajoutés, relatifs aux autres droits et taxes pour lesquels la disposition générale anti-abus joue. Les exemples relatifs à la nouvelle taxe ont été complétés en fonction des voies d'évitement auxquelles il est apparemment songé dans la pratique depuis la publication des plans du gouvernement. Ceux qui ont lu l'exposé des motifs auront pris conscience que la disposition générale anti-abus est une mesure soigneusement équilibrée qui préserve précisément l'objectif budgétaire du projet à l'examen. En effet, chaque opération visant le même but mais via le choix d'un autre moyen en vue d'échapper à la taxe, pourra être effectivement contrée. Ceux qui souhaitent réaliser de telles opérations, ou les ont déjà réalisées, ont dès lors été clairement avertis. Ainsi par exemple aussi des sociétés belges qui veulent placer des liquidités excédentaires sur un compte-titres et à cet effet mettent temporairement les fonds à disposition d'un membre étranger du groupe qui, ceci sur demande ou incitation de la société belge, passe à la détention d'un compte-titres auprès d'une institution étrangère » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/003, SS. 14-15).

B.23.5. Dem Vorstehenden lässt sich entnehmen, dass die im Anschluss an das Gutachten des Staatsrats durchgeführten Vorarbeiten ausreichend deutlich darlegen, auf welche Weise die « allgemeine » Missbrauchsbekämpfungsregelung auszulegen ist, die in Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, enthalten ist. Aus der Begründung zum Gesetzentwurf ergibt sich, dass Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern dahingehend auszulegen ist, dass Handlungen, die darauf abzielen, den steuerpflichtigen Wert eines Wertpapierkontos durch den Einsatz alternativer Anlageformen und -medien zu verringern, wobei dasselbe Anlageziel verfolgt wird, aber ein anderes Anlagemittel einzig und allein zwecks Umgehung des Schwellenbetrags von 1 000 000 EUR je Wertpapierkonto verwendet wird, mit dem Ziel der jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten unvereinbar sind.

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 der Zielsetzung der jährlichen Steuer auf

Wertpapierkonten steht, 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 beanstandete Geschäft durch etwaige andere Gründe als die Steuerumgehung zu rechtfertigen ist.

B.23.6. Das in der Verfassung vorgesehene Legalitätsprinzip in Steuersachen erfordert es nicht, dass der Gesetzgeber noch ausführlicher die inhaltlichen Bedingungen für die Anwendung der « allgemeinen » Missbrauchsbekämpfungsbestimmung im Sinne von Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, festlegt.

B.23.7. Unter Berücksichtigung der Ausführungen in B.23.5 sind die ersten drei Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7625, der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627, der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, der sechste und der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 und der vierte Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7631 nicht begründet, sofern sie aus einem Verstoß gegen Artikel 170 § 1 der Verfassung durch Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, abgeleitet sind.

B.24.1. Nach Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, können zwei Kategorien von Geschäften, die sich auf ein der jährlichen Wertpapiersteuer unterliegendes Wertpapierkonto beziehen, der Steuerverwaltung nicht entgegengehalten werden, nämlich:

« 1° la scission d'un compte-titres en plusieurs comptes-titres détenus auprès du même intermédiaire;

2° la conversion d'instruments financiers imposables, détenus sur un compte-titres, en instruments financiers nominatifs ».

B.24.2. In Bezug auf diese Bestimmung heißt es in der Begründung zum Entwurf des angefochtenen Gesetzes:

« Enfin, le présent projet prévoit une présomption irréfragable visant les cas les plus évidents de scission des comptes-titres. La scission d'un compte-titres en plusieurs, détenus auprès du même intermédiaire financier, n'est pas opposable à l'administration fiscale, si elle a eu lieu à partir du 30 octobre 2020. Cette date correspond à celle à laquelle la disposition générale anti-abus produit ses effets dans le cadre de la taxe annuelle sur les comptes-titres. En cas de séparation ou de décès ayant pour effet la cessation de l'indivision forcée d'un compte-titres, la présomption irréfragable ne vaut pas. Il en va de même si, par exemple, un compte de 50 000 euros est divisé en deux comptes de 25 000 euros.

Une même présomption irréfragable est d'ailleurs prévue pour les cas de conversion d'instruments financiers imposables, détenus sur un compte-titres, en instruments financiers nominatifs » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 12).

Im zuständigen Ausschuss erklärte der Vizepremierminister und Minister der Finanzen Folgendes:

« Il ne sera pas possible d'échapper à la taxe par exemple en scindant des comptes-titres, en ouvrant différents comptes-titres, en convertissant en titres nominatifs des titres figurant sur un compte, en logeant des comptes-titres auprès de personnes morales étrangères ou en rhabillant des comptes-titres en produits nominatifs. En effet, dans ces situations, il sera question d'une opération inopposable ou d'une présomption réfragable laissant au redevable la possibilité de fournir la preuve contraire.

[...]

Les deux dispositions spécifiques d'inopposabilité placent de nouveau les comptes-titres au centre. Dès que l'opération légalement définie est réalisée, elle n'est pas opposable au fisc. Les intentions sous-jacentes à l'exécution de l'opération sont donc irrelevantes. Ainsi, la scission d'un compte-titres de 1,8 millions d'euros, en deux comptes-titres de 900 000 euros détenus auprès de la même banque, ne produit aucun effet pour l'application de la taxe. La taxe restera donc perçue comme si la scission n'avait pas eu lieu.

Il va de soi que la disposition d'inopposabilité ne joue de rôle que si la taxe pourrait être d'application. Ainsi, la scission d'un compte-titres de 50 000 euros en deux comptes-titres de 25 000 euros détenus auprès de la même banque, n'est pas touchée par la disposition d'inopposabilité.

Il en va de même en cas de séparation ou de décès ayant pour effet la cessation d'une indivision forcée d'un compte-titres. Autrement, il serait en effet porté atteinte au principe de droit civil que nul ne peut être forcé de rester en indivision. Dans le même sens, le vice-premier ministre confirme qu'aussi en cas de conversion de comptes-titres dits ' omnibus ', détenus par des intermédiaires auprès d'un dépositaire central de titres ou une banque dépositaire, en différents comptes-titres distincts, cela ne qualifie pas comme scission pour la disposition d'inopposabilité. En effet, autrement, il serait porté atteinte à une obligation supranationale

imposée par le Règlement (UE) n° 909/2014. Enfin, il va de soi que la scission d'un compte-titres en vue d'une application correcte des exclusions pour les entreprises financières, est opposable. Autrement, il serait fondamentalement porté atteinte à l'objectif de l'exclusion juridique/technique dans le projet à l'examen, que le vice-premier ministre a déjà expliqué et dont il a explicité l'impact sur certains produits d'investissement connus.

[...]

Enfin, le vice-premier ministre veut souligner l'interaction entre les deux dispositions spécifiques d'inopposabilité et la disposition générale anti-abus. Il n'en va pas ainsi qu'une même situation serait soit visée par les dispositions d'inopposabilité soit par la disposition générale anti-abus. En effet, les dispositions s'appliquent l'une après l'autre. Ainsi, une scission d'un compte-titres de 900 000 euros en deux comptes-titres de 450 000 euros, détenus auprès de la même banque, n'entraînera pas l'application de la disposition d'inopposabilité puisque le compte-titres ne franchissait pas le seuil d'un million d'euros. Mais cela pourrait donner lieu à l'application de la disposition générale anti-abus, selon les intentions sous-jacentes à l'exécution de cette scission. Si, par exemple, la scission a lieu en vue de ne pas dépasser le seuil de 1 million d'euros à la lumière de cours de bourse continuant à monter ou en tenant compte d'un investissement complémentaire planifié, l'intention de scinder le compte-titres en vue d'échapper à la taxe existe et la disposition générale anti-abus sera appliquée » (*Parl. Dok., Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/003, SS. 5 und 13-16*).

B.25. Dem Wortlaut des Gesetzes und den Vorarbeiten lässt sich nicht auf ausreichend deutliche Weise entnehmen, auf welche zwei Kategorien von Geschäften sich die Missbrauchsbekämpfungsbestimmung im Sinne von Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, bezieht. Der Ministerrat bringt vor, dass aufgrund des Zusammenhangs mit den übrigen Teilen des angefochtenen Gesetzes anzunehmen sei, dass die Missbrauchsbekämpfungsbestimmung im Sinne von Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, nur auf Geschäfte Anwendung finde, die darauf abzielten, die jährliche Steuer auf Wertpapierkonten zu umgehen, ohne dass sie einer Änderung der zugrunde liegenden Vermögenssituation des Steuerpflichtigen entsprächen oder durch eine solche Änderung ausgelöst würden. Aus dem Wortlaut von Artikel 201/4 Absatz 6 ergibt sich jedoch eindeutig, dass diese Bestimmung es nicht erlaubt, zu beweisen, dass das Geschäft durch andere Gründe als die Umgehung der Steuer gerechtfertigt ist. Es ist nicht ersichtlich, wie dieser eindeutig unwiderlegbare Charakter mit der vermeintlichen Möglichkeit, nachzuweisen, dass das Geschäft einer Änderung der zugrunde liegenden Vermögenssituation des Steuerpflichtigen entspricht, in Einklang gebracht werden kann. Selbst wenn angenommen werden kann, dass dies die Absicht des Gesetzgebers war, kann außerdem auf keine einzige Weise aus den Vorarbeiten abgeleitet werden, wie die « Änderung der zugrunde liegenden Vermögenssituation » konkretisiert werden muss. Es ist

auch nicht ersichtlich, wie sich der Beweis, dass ein Geschäft einer Änderung der zugrunde liegenden Vermögenssituation entspricht, von dem Beweis unterscheidet, dass dieses Geschäft durch andere Gründe als die Umgehung der Steuer gerechtfertigt ist.

Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes, erfüllt deshalb die Anforderungen des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips in Steuerangelegenheiten nicht.

B.26. Die ersten drei Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7625, der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627, der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, der sechste und siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 und der vierte Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7631 sind begründet, insofern sie aus einem Verstoß durch Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, gegen die Artikel 10, 11 und 17 der Verfassung abgeleitet sind. Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, ist für nichtig zu erklären.

B.27.1. Die ersten drei Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7625, der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627, der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628, der sechste und siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629, der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 und der vierte Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7631 sind unter anderem aus einem Verstoß durch die Artikel 201/4 Absatz 6 und 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, gegen die Artikel 10, 11 und 17 der Verfassung abgeleitet.

B.27.2. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7625 und der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 sind unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, gegen die Artikel 16 und 17 der Verfassung, Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet.

B.27.3. Da die vorerwähnten Klagegründe nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung führen können, müssen sie nicht geprüft werden.

B.28.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 ist aus einem Verstoß durch Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 63 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV) abgeleitet.

B.28.2. Wie in B.2.2 erwähnt wurde, müssen, um den Anforderungen von Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof zu entsprechen, die im Antrag aufgeführten Klagegründe erkennen lassen, welche der Regeln, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt worden seien, sowie bei welchen Bestimmungen ein Verstoß gegen diese Regeln vorliege, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Regeln durch die genannten Bestimmungen verletzt seien.

B.28.3. Sofern er aus einem Verstoß gegen Artikel 63 Absatz 1 des AEUV in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet ist, erfüllt der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 diese Anforderungen nicht.

Obwohl die klagende Partei anführt, dass die Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen im Sinne der Artikel 201/4 Absatz 6 und 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, in den in Artikel 63 Absatz 1 des AEUV in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung geregelten freien Kapitelverkehr zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten eingriffen, legt sie nicht auf ausreichend deutliche und unzweideutige Weise dar, in welchem Sinne ein Verstoß gegen die vorerwähnten Referenznormen vorliegt.

B.28.4. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 ist unzulässig, insofern er aus einem Verstoß gegen Artikel 63 Absatz 1 des AEUV in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet ist.

Die Rückwirkung der Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen zum 30. Oktober 2020

B.29.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627 ist unter anderem aus einem Verstoß durch die Artikel 201/4 Absatz 6 und 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet, weil diese Bestimmungen auf ab dem 30. Oktober 2020 vorgenommene Geschäfte Anwendung fänden. Nach Ansicht der klagenden Partei in dieser Rechtssache ist die Rückwirkung der Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen nicht durch besondere Umstände gerechtfertigt.

B.29.2. Angesichts der Nichtigklärung von Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ist der Einwand gegen diese Bestimmung gegenstandslos. Folglich muss der Klagegrund nur in Bezug auf Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern geprüft werden.

B.30.1. Eine steuerrechtliche Regel kann nur als rückwirkend bezeichnet werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Zustände anwendbar ist, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig vollzogen waren.

B.30.2. Die Steuer wird am ersten Tag nach dem Ende des Bezugszeitraums geschuldet (Artikel 201/8 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 8 des angefochtenen Gesetzes). Artikel 20 des angefochtenen Gesetzes bestimmt, dass der erste Bezugszeitraum am Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes beginnt und am 30. September 2021 endet. Artikel 21 des angefochtenen Gesetzes regelt das Inkrafttreten:

« Cette loi entre en vigueur le jour qui suit celui de sa publication au *Moniteur belge*, à l'exception des articles 15 et 16 qui produisent leurs effets, exclusivement quant à la taxe annuelle sur les comptes-titres, le 30 octobre 2020 ».

Das angefochtene Gesetz wurde am 25. Februar 2021 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht.

Artikel 202 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 16 des angefochtenen Gesetzes, ist mit 30. Oktober 2020 wirksam. Folglich ist diese Bestimmung auf Fakten, Handlungen und Zustände anwendbar, die endgültig vollzogen waren, nämlich auf Geschäfte, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Bestimmung bereits vorgenommen worden waren.

B.31.1. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die Rechtsunsicherheit hervorrufen kann, kann ausschließlich durch besondere Umstände gerechtfertigt werden, insbesondere wenn sie zur Verwirklichung einer Zielsetzung des Allgemeininteresses unerlässlich ist, wie das ordnungsgemäße Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes.

B.31.2. Das Allgemeininteresse kann es erforderlich machen, dass eine vom Gesetzgeber als notwendig erachtete steuerliche Maßnahme unverzüglich wirksam wird und dass die Möglichkeit der Steuerpflichtigen eingeschränkt wird, durch ein vorgeifendes Verhalten die beabsichtigten Folgen dieser Maßnahme zu verringern.

Aus den Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen sowie der nachfolgend zitierten Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt* ergibt sich das Anliegen des Gesetzgebers, antizipierende Effekte zu verhindern, die die Steuereinnahmen beeinflussen könnten, und zu verhindern, dass das im öffentlichen Interesse liegende Ziel der Finanzierung von im Allgemeininteresse liegenden Ausgaben beeinträchtigt werden könnte (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 26).

B.31.3. Das Anliegen, potenzielle Steuerpflichtige daran zu hindern, umfangreiche Geschäfte vornehmen, um eine neue Steuer zu umgehen, reicht an sich jedoch nicht aus, um die Rückwirkung des Gesetzes zu rechtfertigen.

Das Argument des Ministerrats, dass die betreffenden Geschäfte sehr einfach vorgenommen werden könnten, ist die Folge der Wahl des Gesetzgebers, das Führen eines Wertpapierkontos als Steuergegenstand einzustufen. Außerdem widerspricht diese Argumentation der Argumentation, die zur Begründung des Freibetrags von 1 000 000 EUR vorgebracht wurde, bei der betont wurde, dass es für einen beträchtlichen Teil der Wertpapierkonten, nämlich derjenigen, bei denen der Durchschnittswert der steuerpflichtigen Finanzinstrumente den Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR überschreite, nicht einfach sei, realistische alternative Anlageoptionen zu finden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 51).

B.31.4. Am 4. November 2020 erschien im *Belgischen Staatsblatt* folgende Bekanntmachung:

« Le 2 novembre 2020, le Conseil des ministres a approuvé un avant-projet de loi qui introduit une taxe annuelle sur les comptes-titres dans le Code des droits et taxes divers (ci-après C.D.T.D.).

Cet avant-projet sera transmis aussi rapidement que possible pour avis au Conseil d'Etat à 30 jours, en vue d'être déposé dans les meilleurs délais au Parlement.

La taxe annuelle vise les comptes-titres comme tels et concerne par conséquent en principe tous les comptes-titres détenus par des personnes physiques, y compris celles soumises à l'impôt des non-résidents, ainsi que tous les comptes-titres détenus par des personnes morales soumises à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des non-résidents. Par conséquent, les comptes-titres qui sont détenus dans le cadre des constructions juridiques mentionnées à l'article 2, § 1er, 13° du CIR 1992 sont également soumises à la taxe.

La nouvelle taxe est un impôt annuel sur la détention d'un compte-titres, ayant comme base imposable la valeur moyenne des instruments financiers imposables détenus sur ce compte-titres.

La taxe annuelle sur les comptes-titres est due seulement si cette valeur moyenne est supérieure à 1 000 000 euros.

Le taux de la taxe est fixé à 0,15 p.c.

Le cas échéant, le montant de la taxe est limité à 10 p.c. de la différence entre la base imposable et le seuil de 1 000 000 euros.

L'avant-projet contient aussi une disposition anti-abus qui vaut pour tout le C.D.T.D.

Cette disposition vise entre autres les situations suivantes relatives à la taxe annuelle sur les comptes-titres :

1° la scission d'un comptes-titres par laquelle des titres sont déplacés sur un ou plusieurs autres comptes auprès du même intermédiaire financier ou vers des comptes-titres auprès d'un autre intermédiaire financier en vue d'éviter que la valeur totale des titres sur un compte soit de plus d'1 million d'euros;

2° l'ouverture de comptes-titres par laquelle des titres sont répartis entre des comptes auprès du même intermédiaire financier ou auprès d'un autre intermédiaire financier en vue d'éviter que la valeur totale des titres sur un compte soit de plus d'1 million d'euros;

3° la conversion d'actions, obligations ou d'autres instruments financiers imposables en titres nominatifs de sorte qu'ils ne soient plus détenus sur un compte-titres, en vue d'échapper à la taxe;

4° le placement d'un compte-titres soumis à la taxe dans une personne morale étrangère qui transfère les titres sur un compte-titres étranger, en vue d'éviter la taxe;

5° le placement d'un compte-titres soumis à la taxe dans un fonds dont les parts sont nominatives, en vue d'éviter la taxe.

Dans les situations mentionnées ci-dessus, il existe une présomption réfutable d'évasion fiscale par laquelle le redevable peut apporter la preuve du contraire.

Afin d'éviter les effets d'anticipation qui pourraient influencer les recettes fiscales et pour éviter que l'objectif d'intérêt général de financement des dépenses générales soit menacé, le Gouvernement a décidé de faire rétroagir la disposition anti-abus, exclusivement quant à la taxe sur les comptes-titres, au 30 octobre 2020, date à laquelle cette taxe a été largement couverte par les médias. A partir de cette date, l'on peut raisonnablement admettre que le public a pu prendre connaissance de l'intention d'imposer les comptes-titres ».

B.31.5. Eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt*, in der eine Änderung des Steuergesetzes angekündigt wird, entkräftet zwar in gewisser Hinsicht den Einwand der Unvorhersehbarkeit einer rückwirkenden Maßnahme, allerdings kann eine solche Bekanntmachung ihrer Natur nach, insbesondere wegen ihres rein informativen Charakters und des Fehlens einer verbindlichen Wirkung, nicht die Rechtsunsicherheit entfallen lassen, die die Rückwirkung verursacht. Eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt* kann deshalb für sich genommen nicht ausreichen, um die Rückwirkung einer Gesetzesbestimmung zu rechtfertigen. Das gilt umso mehr, wenn die Rückwirkung ab einem Zeitpunkt gilt, der vor der Veröffentlichung der Bekanntmachung liegt.

B.32. Dem Vorstehenden lässt sich entnehmen, dass kein einziges Element die angefochtene Rückwirkung rechtfertigt. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7627 ist in diesem Umfang begründet. In Artikel 21 des angefochtenen Gesetzes muss die Wortfolge « mit Ausnahme der Artikel 15 und 16, die nur in Bezug auf die jährliche Steuer auf Wertpapierkonten ab dem 30. Oktober 2020 wirksam werden », für nichtig erklärt werden.

VI. In Bezug auf den Grundsatz non bis in idem in Steuerangelegenheiten

B.33.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7628 führen in einem vierten Klagegrund einen Verstoß gegen den Grundsatz *non bis in idem* in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung an. Sie führen im Wesentlichen an, dass die angefochtene Steuer mit der jährlichen Erbschaftssteuerausgleichsabgabe im Sinne der Artikel 147 bis 160*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches zusammentreffe und dass das

Schließen und Neueröffnen eines Wertpapierkontos mit denselben Finanzinstrumenten innerhalb ein und desselben Bezugszeitraums die Erhebung einer doppelten Steuer auf die Wertpapierkonten zur Folge habe.

B.33.2.1. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7630 leitet einen dritten Klagegrund aus einem Verstoß der Artikel 3 und 11 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 63 des AEUV sowie den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ab. Sie führt ebenfalls an, dass das Schließen und Neueröffnen eines Wertpapierkontos mit denselben Finanzinstrumenten innerhalb ein und desselben Bezugszeitraums die Erhebung einer doppelten Steuer auf die Wertpapierkonten zur Folge habe.

B.33.2.2. Wie in B.2.2 erwähnt wurde, müssen, um den Anforderungen von Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof zu entsprechen, die im Antrag aufgeführten Klagegründe nicht nur erkennen lassen, welche der Regeln, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt worden seien, sowie bei welchen Bestimmungen ein Verstoß gegen diese Regeln vorliege, sondern auch darlegen, in welcher Hinsicht diese Regeln durch die genannten Bestimmungen verletzt seien.

Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 erfüllt diese Anforderungen vorliegend nicht. Die klagende Partei legt nicht auf deutliche und unzweideutige Weise dar, in welchem Sinne die angefochtenen Bestimmungen mit den von ihr angeführten Referenznormen unvereinbar sind. Obwohl sie anführt, dass die angefochtenen Bestimmungen in bestimmten Fällen die Erhebung einer doppelten Steuer zur Folge haben könnten, wenn ein steuerpflichtiger Inhaber innerhalb ein und desselben Bezugszeitraums für dieselben Finanzinstrumente ein Wertpapierkonto schließe und bei einem anderen Finanzinstitut neu eröffne, legt sie nicht dar, in welchem Sinne dies mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 63 des AEUV und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz unvereinbar sein soll.

B.33.2.3. Aufgrund von Artikel 142 Absatz 2 der Verfassung und Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof ist der Gerichtshof

außerdem nur dazu befugt, über Klagen auf Nichtigkeitklärung eines Gesetzes, eines Dekrets oder einer in Artikel 134 der Verfassung erwähnten Regel wegen Verletzung der Regeln, die durch die Verfassung oder aufgrund der Verfassung für die Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten der Föderalbehörde, der Gemeinschaften und der Regionen festgelegt sind, und wegen Verletzung der Artikel von Titel II (« Die Belgier und ihre Rechte ») und der Artikel 143 § 1, 170, 172 und 191 der Verfassung zu befinden.

Sofern der Gerichtshof im dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 ersucht wird, die angefochtenen Bestimmungen unmittelbar auf ihre Vereinbarkeit mit Artikel 63 des AEUV und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu prüfen, ist der Klagegrund unzulässig.

B.33.2.4. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7630 ist unzulässig.

B.34.1. Die Artikel 147 bis 160*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches sehen eine jährliche Erbschaftsteuerausgleichsabgabe vor, die 0,17 % beträgt und die jährlich in Bezug auf alle Vermögenswerte von Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, privaten Stiftungen und internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geschuldet wird, und zwar grundsätzlich ohne Abzug der Aufwendungen. Die Steuer findet genauso wie die angefochtene Steuer auf die Wertpapierkonten der vorerwähnten juristischen Personen Anwendung.

B.34.2. Die Beauftragten der Regierung erklärten auf Nachfrage des Staatsrats über einen möglichen Verstoß gegen den Grundsatz *non bis in idem* durch das Zusammentreffen der angefochtenen Steuer mit der Erbschaftsteuerausgleichsabgabe Folgendes:

« Er is geen sprake van juridische dubbele belasting. De belastbare materie is immers fundamenteel verschillend. Bij de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten staat het geheel van de bezittingen/het totale bruto vermogen centraal, met een aantal specifieke uitzonderingen (cf. art. 150 W.Succ.), terwijl bij JTER enkel effectenrekeningen centraal staan (cf. art. 201/4 WDRT). Zo betalen de betrokken entiteiten ook onroerende voorheffing op hun huizen, verkeersbelasting op hun auto's, heffingen op hun ongeschikte en onbewoonbare woningen, heffingen op hun leegstaande bedrijfsruimten, etc., terwijl die goederen ook deel uitmaken van de berekeningsbasis voor de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten. Er kan dus enkel worden vastgesteld dat voormelde vermogensbestanddelen die reeds worden onderworpen aan een andere belasting, vandaag ook al in aanmerking komen voor de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten.

Verder viseert de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten bepaalde privaatrechtelijke verenigingen die een specifieke rechtsvorm hebben aangenomen. Bijgevolg

kunnen ze ook geen aandelen of deelbewijzen vererven en zal het vermogen van een vzw ook niet zijn onderworpen aan de successierechten, die bij iedere generatie de overdrachten van goederen bij particulieren treft. Vandaar dat de wet een compensatie heeft ingevoerd door de goederen van de vzw te onderwerpen aan een speciale belasting, ‘ taks tot vergoeding der successierechten ’ genoemd, die in principe geldt op het gehele vermogen. Deze compensatiedoelstelling is dus geheel verschillend van de doelstelling van JTER. In het verleden heeft het Grondwettelijk Hof reeds rekening gehouden met de verschillende doelstelling van wetgeving om te besluiten dat er geen schending was van het beginsel *ne bis in idem* (Arbitragehof, 15 september 1999, nr. 97/99, overw. B.55-B.62).

De jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten heeft ook tot doel het oppotten van vermogen in de rechtspersoon dat niet nodig is voor de dagelijkse werking van de vereniging te ontraden. Artikel 150 W. Succ. stelt dan ook de liquiditeiten en het bedrijfskapitaal bestemd om gedurende het jaar te worden verbruikt voor de activiteit van de vereniging of stichting vrij van de taks. De inkomsten die worden belegd in aandelen, obligaties of soortgelijke waarden worden beschouwd als gekapitaliseerde inkomsten en komen bijgevolg niet in aanmerking voor de vrijstelling. Voor termijnrekeningen van korte duur (vb. minder dan drie maand) wordt aangenomen dat ze onder bepaalde voorwaarden niet te beschouwen zijn als belastbaar kapitaalsbestanddeel (RJ nr. S 150/08-01). Ook deze ontradingsdoelstelling is dus geheel verschillend van de doelstelling van JTER.

JTER viseert dus geen specifieke rechtspersonen in functie van een compenserend of ontradend doel. Enkel een specifiek aangeduid vermogensbestanddeel, namelijk effectenrekeningen, is onderworpen aan de taks. Alle rechtspersonen zijn in principe onderworpen aan de taks.

Het vrijstellen van de vzw's of het eventueel toelaten van het verrekenen van de betaalde taks met de vzw-taks, zou evenzeer leiden tot een gespannen verhouding met het gelijkheidsbeginsel, vanuit de optiek van de onderworpenheid aan JTER » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 59-60).

B.34.3. Im Lichte dieser Antwort kam die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats zu dem Schluss:

« La notion de ‘ double imposition ’ implique qu’il doit s’agir de taxes parfaitement ou essentiellement identiques, à tout le moins en ce qui concerne la matière imposable, le contribuable et la contribution fiscale. Non seulement la base d’imposition des deux taxes est quelque peu différente, mais en outre l’objectif et le contexte des deux taxes présentent également des différences importantes. En effet, le but de la taxe annuelle compensatoire des droits de succession est de prévoir une compensation pour le fait que les personnes morales concernées ne ‘ décèdent ’ pas et que, partant, leur patrimoine ne peut jamais faire l’objet de droits de succession, alors que l’objectif de la taxe annuelle sur les comptes-titres est de nature purement budgétaire et ne compense pas une taxe ‘ manquée ’.

Il semble dès lors qu’il n’y a aucune contradiction avec le principe *ne bis in idem*, ni avec le principe d’égalité » (ebenda, S. 60).

B.34.4. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass sich die angefochtene Steuer und die jährliche Erbschaftssteuerausgleichsabgabe wesentlich voneinander unterscheiden, obwohl beide auf Wertpapierkonten Anwendung finden. Außerdem sehen weder die Artikel 10 und 11 noch Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung ein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung vor. Das Zusammentreffen der angefochtenen Steuer mit der jährlichen Erbschaftssteuerausgleichsabgabe ist mit diesen Verfassungsbestimmungen vereinbar.

B.35. Wenn eine Person innerhalb ein und desselben Bezugszeitraums ein Wertpapierkonto bei einem Vermittler schließt und anschließend ein Wertpapierkonto bei einem anderen Vermittler eröffnet, sind die betreffenden Vermittler verpflichtet, das angefochtene Gesetz jeweils gesondert anzuwenden. So sind die beiden Vermittler verpflichtet, den Durchschnittswert der auf dem Wertpapierkonto gehaltenen Finanzinstrumente auf Grundlage ihres Wertes zu den Bezugszeitpunkten zu bestimmen, zu denen das Konto bei ihnen geöffnet war.

Obwohl auf den beiden Konten dieselben Finanzinstrumente gehalten werden können und der Wert dieser Instrumente daher gegebenenfalls dazu führen kann, dass die angefochtene Steuer zweimal angewandt wird, sind nicht die Finanzinstrumente, sondern das Führen von zwei verschiedenen Wertpapierkonten Gegenstand der doppelten Anwendung der Steuer. Der Umstand, dass eine Person, die innerhalb ein und desselben Bezugszeitraums ein Wertpapierkonto mit einem Durchschnittswert von mehr als 1 000 000 EUR schließt und daraufhin ein anderes Konto mit einem Durchschnittswert von mehr als 1 000 000 EUR eröffnet, die angefochtene Steuer zweimal zahlen muss, ergibt sich logischerweise aus der Wahl des Gesetzgebers, eine jährliche Abonnementsteuer auf das bloße Führen eines Wertpapierkontos, dessen Durchschnittswert über 1 000 000 EUR liegt, einzuführen.

B.36. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628 ist unbegründet.

VII. In Bezug auf die Informationsverpflichtung der belgischen Vermittler und die Verpflichtungen der Inhaber von Wertpapierkonten

B.37. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7629 leitet einen zweiten Klagegrund aus einem Verstoß der Artikel 7 und 9 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11,

22, 170 und 172 der Verfassung ab. Sie führt an, dass, wenn ein Wertpapierkonto mehreren Inhabern gehöre, diese nach Artikel 201/9 Absatz 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, jeweils gesamtschuldnerisch zur Zahlung der angefochtenen Steuer und der etwaigen Geldbußen verpflichtet seien, während nach Artikel 201/9 Absatz 1 der Vermittler für die Zahlung und für etwaige Geldbußen verantwortlich sei, wenn es nur einen Inhaber gebe. Sie führt ferner an, dass auch Behandlungsunterschiede in Abhängigkeit davon vorlägen, ob Mitinhaber von Wertpapierkonten Einwohner des Königreichs seien oder nicht. Schließlich führt sie an, dass die Vermittler nach den Vorarbeiten die Inhaber über die Identität der Mitinhaber in Kenntnis setzen müssten.

B.38.1. Im Gegensatz zum Vorbringen der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7629 kann aus Artikel 9 des angefochtenen Gesetzes nicht abgeleitet werden, dass er verschiedene Verpflichtungen für den Inhaber eines Wertpapierkontos in Abhängigkeit davon vorsieht, ob er der alleinige Inhaber oder aber Mitinhaber eines bei einem belgischen Vermittler gehaltenen Wertpapierkontos ist.

B.38.2. Sofern der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 aus einem Verstoß von Artikel 9 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet ist, ist er unbegründet, da er auf einem falschen Ausgangspunkt beruht.

B.39.1. Wie in B.2.2 erwähnt wurde, müssen, um den Anforderungen von Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof zu entsprechen, die im Antrag aufgeführten Klagegründe erkennen lassen, welche der Regeln, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt worden seien, sowie bei welchen Bestimmungen ein Verstoß gegen diese Regeln vorliege, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Regeln durch die genannten Bestimmungen verletzt seien.

B.39.2. Obwohl die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7629 zwar anführt, dass Artikel 7 des angefochtenen Gesetzes gegen Artikel 22 der Verfassung verstoße, weil er die belgischen Vermittler dazu verpflichte, den Inhabern der bei ihnen gehaltenen Wertpapierkonten eine Reihe von Daten -unter anderem die Identität aller Inhaber des betreffenden Kontos -mitzuteilen, unterlässt sie es gleichwohl, auf ausreichend deutliche und

unzweideutige Weise dazulegen, in welcher Hinsicht ein Verstoß gegen diese Bestimmung vorliegt. Hierdurch ist die vorerwähnte Anforderung nicht erfüllt.

B.39.3. Sofern der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 aus einem Verstoß von Artikel 7 des angefochtenen Gesetzes gegen Artikel 22 der Verfassung abgeleitet ist, ist er unzulässig.

B.40.1. Die klagende Partei führt ferner an, dass die Artikel 7 und 9 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstießen, weil nur die belgischen Vermittler, und daher nicht die nicht in Belgien ansässigen Vermittler, dazu verpflichtet seien, die in B.37 erwähnten Daten dem alleinigen Inhaber oder den Mitinhabern der bei ihnen gehaltenen Wertpapierkonten mitzuteilen.

B.40.2. Artikel 201/3 Nr. 7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 3 des angefochtenen Gesetzes, enthält eine Definition für den Begriff « belgischer Vermittler »:

« Intermédiaire belge : un intermédiaire constitué conformément au droit belge ainsi qu'un intermédiaire établi en Belgique. Les intermédiaires qui ne sont pas établis en Belgique et qui ont désigné un représentant visé à l'article 201/9/1, sont assimilés à un intermédiaire belge pour l'application du présent titre ».

In der Begründung zum Gesetzentwurf heißt es zu dieser Definition wie folgt:

« 7° une définition de la notion d'« intermédiaire belge » est donnée. C'est nécessaire parce qu'une distinction est faite par la suite entre les obligations imposées aux intermédiaires belges comme redevables de la taxe et celles imposées aux intermédiaires étrangers, pour lesquels la Belgique n'a pas de compétence territoriale.

Les intermédiaires étrangers pourront désigner un représentant agréé afin de payer la taxe, mais ce n'est pas une obligation » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 8).

In der Begründung heißt es darüber hinaus:

« Comme pour chaque taxe indirecte, la perception se fait en principe via un intermédiaire. L'intermédiaire belge sera en tout cas responsable de la retenue, de la déclaration et du paiement de la taxe.

Le paiement libératoire par un intermédiaire belge est donc le point de départ. Dans tous les autres cas, le titulaire effectue lui-même la déclaration et le paiement de la taxe. Si un compte-titres est détenu par plusieurs titulaires, chaque titulaire peut déposer la déclaration pour tous les titulaires. Chaque titulaire est tenu solidairement au paiement de la taxe, des amendes et des intérêts. Pour cette raison, il est donc également important de toujours mentionner qui est titulaire du compte lors de la délivrance des relevés si plusieurs titulaires sont enregistrés.

Toutefois, les titulaires n'ont pas d'obligation s'ils peuvent prouver que la taxe a déjà été déclarée et payée par un intermédiaire. Il est important de noter qu'il ne s'agit pas ici d'un intermédiaire ' belge '. Il est, en effet, possible que l'intermédiaire étranger retienne la taxe comme prestation de service au client. Dans ce dernier cas, le titulaire sera libéré de la dette fiscale solidaire, bien que l'intermédiaire étranger ne puisse pas être légalement tenu de retenir, déclarer et payer la taxe.

L'intermédiaire étranger reçoit également la possibilité de faire appel à un représentant responsable agréé et d'être ainsi assimilé à un intermédiaire belge. Dans ce cas, l'intermédiaire est tenu à toutes les obligations auxquelles un intermédiaire belge est tenu. On souligne donc ici que l'intermédiaire étranger n'est en aucun cas obligé de retenir la taxe, mais qu'il peut le faire volontairement. Dans ce dernier cas, cela a pour conséquence que le titulaire est exempté de ces obligations » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 18).

B.40.3. Im Lichte der vorstehenden Ausführungen ist die Beschränkung der vorerwähnten Informationsverpflichtung auf belgische Vermittler angemessen gerechtfertigt. Der belgische Gesetzgeber hat nicht nur keine Hoheitsgewalt gegenüber nicht in Belgien ansässigen Vermittlern, sondern das angefochtene Gesetz sieht auch vor, dass diese letztere Kategorie von Vermittlern dennoch belgischen Vermittlern gleichgestellt wird, wenn sie in Anwendung von Artikel 201/9/1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 10 des angefochtenen Gesetzes, einen Fiskalvertreter ernannt haben.

B.41. Sofern der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 aus einem Verstoß der Artikel 7 und 9 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet ist, ist er nicht begründet.

VIII. In Bezug auf die Frist für die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer

B.42. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7629 führt einen fünften Klagegrund an, der aus einem Verstoß durch Artikel 12 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet ist. Sie führt im Wesentlichen an, dass in den Fällen, in denen der Inhaber eines Wertpapierkontos die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer

selbst vornehmen müsse, die gleiche Frist gelte, unabhängig davon, ob es um eine natürliche Person, die Einwohner des Königreichs sei, eine natürliche Person, die nicht Einwohner des Königreichs sei, oder eine juristische Person gehe. Artikel 201/9/3 § 1 Absatz 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 12 des angefochtenen Gesetzes, sehe vor, dass gegebenenfalls die Frist die gleiche sei, die für die Abgabe der Erklärung zur Steuer der natürlichen Personen über MyMinfin gelte.

B.43.1. Obwohl für natürliche Personen, die Einwohner des Königreichs sind, natürliche Personen, die nicht Einwohner des Königreichs sind, und juristische Personen unterschiedliche Fristen für die Erklärung zur Steuer der natürlichen Personen, zur Steuer der Gebietsfremden, zur Gesellschaftssteuer beziehungsweise zur Steuer der juristischen Personen gelten, befinden sie sich in Bezug auf die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer in einer vergleichbaren Situation.

B.43.2. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung steht einer Gleichbehandlung vergleichbarer Situationen nicht entgegen. Die Anwendung der gleichen Frist für die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer in Bezug auf alle Kategorien von Inhabern in dem Fall, in dem der Inhaber des betreffenden Wertpapierkontos dies selbst vornehmen muss, ist deshalb auch mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar.

Im Lichte der weiten Beurteilungsbefugnis in Steuerangelegenheiten ist außerdem die Wahl des Gesetzgebers, im Rahmen der Abgabefrist für die Erklärung der angefochtenen Steuer die Frist zugrunde zu legen, die für die Erklärung und die Zahlung der Steuer der natürlichen Personen gilt, nicht offensichtlich unangemessen.

B.44. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7629 ist unbegründet.

IX. In Bezug auf die mögliche Anwendung internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

B.45.1. Der erste Teil des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7630 ist aus einem Verstoß durch das angefochtene Gesetz gegen die Artikel 10, 11, 16, 170 und 172 der Verfassung, Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen

Menschenrechtskonvention und Artikel 63 des AEUV abgeleitet. Die klagende Partei beanstandet im Wesentlichen, dass, wenn ein Wertpapierkonto von einem belgischen Einwohner und einem ausländischen Mitinhaber gehalten werde, der Einwohner eines Landes sei, mit dem Belgien ein internationales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen habe, bei der Berechnung des Schwellenbetrags von 1 000 000 EUR und der Besteuerungsgrundlage auch die Beträge berücksichtigt würden, die zum Vermögen des ausländischen Mitinhabers gehörten, der nach dem Abkommen der angefochtenen Steuer nicht unterworfen werden könne. Sie führt dabei an, dass im gegebenen Fall das Vermögen des ausländischen Mitinhabers auf diese Weise dennoch einer Steuer in Belgien unterworfen werde und dass nur der belgische Einwohner für die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer verantwortlich sei.

B.45.2. Wie in B.1 erwähnt wurde, findet die angefochtene Steuer auf von Einwohnern des Königreichs bei einem in Belgien ansässigen Vermittler beziehungsweise bei einem ausländischen Vermittler gehaltene Wertpapierkonten Anwendung. Die Steuer findet auch auf von Gebietsfremden bei einem in Belgien ansässigen Vermittler gehaltene Wertpapierkonten Anwendung. Wenn das Wertpapierkonto von mehreren Inhabern gehalten wird, ist jeder Inhaber gesamtschuldnerisch verpflichtet, die Steuer, die Geldbußen und die Zinsen zu zahlen. Die Steuer wird nur erhoben, wenn der Durchschnittswert der auf dem Wertpapierkonto gehaltenen steuerpflichtigen Finanzinstrumente über 1 000 000 EUR liegt.

B.45.3. In Bezug auf die Steuerpflichtigen, die der angefochtenen Steuer unterliegen, und besonders die Position von Gebietsfremden heißt es in der Begründung zum Gesetzentwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, wie folgt:

« Quant aux résidents, l'État belge est compétent en matière d'imposition sur l'ensemble de leur situation financière, revenu mondial/patrimoine mondial. La Belgique est donc compétente en matière d'imposition tant pour les comptes-titres belges qu'étrangers. La taxe s'applique donc également aux instruments financiers imposables détenus sur des comptes-titres étrangers. Le passé a montré que les intermédiaires étrangers prélèvent parfois eux-mêmes la taxe en tant que prestation de service pour les titulaires de comptes-titres. Si ce n'est pas le cas, il revient aux titulaires de veiller à la déclaration et au paiement corrects de la taxe.

Quant aux non-résidents, les comptes-titres belges peuvent être visés, compte tenu du principe de territorialité, sauf si des limites sont fixées par des conventions préventives de double imposition. Ainsi, bien qu'aucune distinction ne soit faite entre les comptes-titres belges

et étrangers, le principe de territorialité impose de tenir compte de la résidence » (*Parl. Dok., Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 6-7*).

Während der Debatte im zuständigen Ausschuss hat der Vizepremierminister und Minister der Finanzen die mögliche Anwendung von durch Belgien abgeschlossenen internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Bezug auf die angefochtene Steuer im Übrigen näher erläutert:

« Par rapport à la question relative aux citoyens néerlandais, norvégiens et suisses, qui connaissent une forme de taxation du capital, le vice-premier ministre explique qu'une convention préventive de double imposition peut donner lieu à une non-application de la taxe seulement si un compte-titres est exclusivement détenu et revient à un non-résident d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition et que cette convention a pour effet que le pouvoir d'imposition du patrimoine sur le compte-titres revient à l'autre État. La convention conclue entre la Belgique et les Pays-Bas est un exemple d'une telle convention.

Dès que ce compte-titres est également détenu ou revient à un résident, ou à un non-résident qui n'est pas résident d'un État avec lequel la Belgique a conclu une telle convention préventive de double imposition, la taxe reste due.

En effet, la nouvelle taxe sera perçue sur les comptes-titres dont la valeur moyenne est supérieure à 1 million d'euros.

Le nombre de titulaires d'un compte-titres et leurs rapports de propriété sous-jacents ne sont pas pertinents pour l'application de la taxe.

Chaque compte-titres est considéré comme un objet imposable distinct et donne lieu à la perception de la taxe séparément.

Chaque titulaire est solidairement tenu au paiement de la taxe qui est calculée sur base de la valeur moyenne des instruments financiers imposables détenus sur le compte-titres, ainsi que des amendes et intérêts, et ce indépendamment de la qualité ou de la résidence du ou des titulaire(s).

Le règlement mutuel de la taxe entre les titulaires ou en fonction des rapports de propriété sous-jacents est une affaire privée entre les concernés et n'est pas pertinent pour l'application de la taxe. Pour cette raison, cette question n'est pas réglée dans le présent projet » (*Parl. Dok., Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/003, S. 71*).

B.45.4. Innerhalb der Grenzen des Hoheitsgebiets des belgischen Staates sieht das angefochtene Gesetz eine Gleichbehandlung der belgischen und der ausländischen Mitinhaber eines der angefochtenen Steuer unterliegenden Wertpapierkontos vor. Im Lichte der Einstufung der angefochtenen Steuer als Abonnementsteuer ist jeder Mitinhaber gesamtschuldnerisch zur Zahlung der Steuer verpflichtet, die auf Grundlage des Durchschnittswerts der steuerpflichtigen

Finanzinstrumente berechnet wird, die auf dem betreffenden Wertpapierkonto gehalten werden, sofern dieses den Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR überschreitet.

Wenn in Bezug auf einen Gebietsfremden, der zusammen mit einem belgischen Einwohner Mitinhaber eines der angefochtenen Steuer unterliegenden Wertpapierkontos ist, die angefochtene Steuer in der Praxis infolge der Anwendung eines für Belgien verbindlichen internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht erhoben werden kann, ist in einem solchen Fall der Behandlungsunterschied zwischen dem ausländischen Mitinhaber und dem belgischen Mitinhaber deshalb nicht auf das angefochtene Gesetz, sondern auf das betreffende Abkommen zurückzuführen. Solche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und die diesbezüglichen Zustimmungsgesetze sind jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Klage. In diesem Umfang ist der erste Teil des achten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7630 unzulässig.

Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7630 im Übrigen vorbringt, wird der Gebietsfremde im gegebenen Fall infolge der Anwendung des internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der angefochtenen Steuer nicht unterworfen, auch wenn der Gesamtwert des Wertpapierkontos, dessen Mitinhaber er ist, bei der Erhebung dieser Steuer berücksichtigt wird. Es ist daher auch nicht ersichtlich, auf welche Weise das Eigentumsrecht des Gebietsfremden oder der freie Kapitalverkehr verletzt werden.

Darüber hinaus ist der Gerichtshof nur befugt, gesetzeskräftige Normen anhand der in B.33.2.3 erwähnten Normen zu prüfen. Die Kontrolle hinsichtlich der richtigen Anwendung eines für Belgien verbindlichen internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gehört deshalb nicht zu seinen Befugnissen.

B.45.5. Der erste Teil des achten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7630 ist unbegründet.

B.46.1. Der zweite Teil des achten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7630 ist aus einem Verstoß durch Artikel 3 des angefochtenen Gesetzes, gegen die für Belgien verbindlichen internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Artikel 63 des AUEV, beide in Verbindung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, abgeleitet.

Die klagende Partei beanstandet im Wesentlichen, dass, wenn der Gründer einer ausländischen rechtlichen Konstruktion, die ein belgisches Wertpapierkonto halte, nach Artikel 201/3 Nrn. 8 bis 10 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch das angefochtene Gesetz, und den darin aufgenommenen Artikeln des EStGB 1992 als «Gründer von rechtlichen Konstruktionen, Tochterkonstruktionen, Mutterkonstruktionen und Kettenkonstruktionen, in deren Rahmen das [Wertpapier-]Konto gehalten wird», angesehen werde, er dadurch der angefochtenen Steuer unterworfen werde, während nach ausländischem Recht die Konstruktion als Inhaber des Wertpapierkontos angesehen werde. Hierdurch werde im gegebenen Fall ein internationales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das die Anwendung der belgischen Steuer ausschließe, nicht angewandt. Der Gründer einer ausländischen Konstruktion, die ein belgisches Wertpapierkonto halte, und der nicht als Gründer einer rechtlichen Konstruktion im Sinne des angefochtenen Gesetzes angesehen werde, werde demgegenüber nicht als Inhaber des Wertpapierkontos angesehen und als solcher deshalb der angefochtenen Steuer nicht unterworfen.

B.46.2. Artikel 201/3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 3 des angefochtenen Gesetzes, bestimmt:

« [...]

8° titulaire : le(s) détenteur(s) du compte-titres y compris le(s) fondateur(s) de constructions juridiques, constructions filiales, constructions mères et constructions en chaîne dans le cadre desquelles le compte est détenu;

9° fondateur : la personne considérée comme fondateur d'une construction juridique en application de l'article 2, § 1er, 14°, du Code des impôts sur les revenus 1992;

10° construction juridique, construction filiale construction mère et construction en chaîne : les constructions, où qu'elles soient établies, considérées comme construction juridique, construction filiale, construction mère et construction en chaîne, en application respectivement de l'article 2, § 1er, 13°, 13° /2, 13° /3 et 13° /4, du Code des impôts sur les revenus 1992;

[...] ».

In der Begründung zum Gesetzentwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, heißt es diesbezüglich:

« 8° la notion de titulaire concerne le(s) détenteur(s) du compte-titres y compris le(s) fondateur(s) de constructions juridiques, constructions filiales constructions mères et constructions en chaîne dans le cadre desquelles le compte est détenu.

Dans certains cas, des entités sans personnalité juridique, telles des sociétés simples ou des associations de fait, détiennent des comptes-titres.

Le cas échéant, le compte est au nom de certains responsables (personnes physiques ou morales). Ceux-ci détiennent et gèrent le compte comme un patrimoine d'affectations indivis. Dans ce cas, les obligations des titulaires leur incombent, comme c'est le cas aussi dans le cadre des revenus mobiliers obtenus par des associations sans personnalité juridique, visés à l'article 5/2 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 1992).

9° la notion de fondateur concerne la personne que l'on entend comme fondateur d'une construction juridique en application de l'article 2, § 1er, 14°, du CIR 1992.

10° les notions de construction juridique, construction filiale, construction mère et construction en chaîne concernent les constructions, où qu'elles soient établies, considérées comme construction juridique, construction filiale, construction mère ou construction en chaîne, en application respectivement de l'article 2, § 1er, 13°, 13°/2, 13°/3 et 13°/4, du CIR 1992. Tant les constructions établies dans un État ou territoire qui appartient à l'Espace économique européen qu'en dehors sont visées. Leur mention ou pas dans un arrêté royal relatif à l'application de l'impôt sur les revenus est irrelevant » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 8-9).

B.46.3. Wie der Ministerrat vorbringt, kann der im Klagegrund angeführte Behandlungsunterschied nicht dem angefochtenen Gesetz zugerechnet werden. Er ist vielmehr die Folge des Umstandes, dass die internationalen Abkommen, die Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abschließt, nicht identisch sind und dass deren Anwendung in der Praxis zu Beanstandungen führen kann. Diese internationalen Abkommen und die betreffenden Zustimmungsgesetze sind jedoch, wie in B.45.4 erwähnt wurde, nicht Gegenstand der vorliegenden Klage. Der zweite Teil des achten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7630 ist unzulässig, da er in Wirklichkeit nicht gegen das angefochtene Gesetz, sondern gegen diese internationalen Abkommen gerichtet ist.

B.46.4.1. Wie in B.2.2 erwähnt wurde, müssen, um den Anforderungen von Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof zu entsprechen, die im Antrag aufgeführten Klagegründe erkennen lassen, welche der Regeln, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt worden seien, sowie bei welchen Bestimmungen ein Verstoß gegen diese Regeln vorliege, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Regeln durch die genannten Bestimmungen verletzt seien.

Sofern der zweite Teil des achten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7630 aus einem Verstoß gegen Artikel 63 des AEUV und die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet ist, sind diese Anforderungen nicht erfüllt. Die klagende Partei legt nicht auf deutliche und unzweideutige Weise dar, in welcher Hinsicht die angefochtene Bestimmung mit den vorerwähnten Referenznormen unvereinbar ist.

B.46.4.2. Der zweite Teil des achten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7630 ist unzulässig, sofern er sich auf einen Verstoß gegen Artikel 63 des AEUV und die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung bezieht.

X. In Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit

B.47. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7628 führen einen fünften Klagegrund an, der aus einem Verstoß durch die Artikel 3 bis 21 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 56 des AEUV und mit Artikel 36 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum (Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit) und mit Artikel 63 des AEUV und Artikel 40 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit) abgeleitet ist.

Nach Ansicht der klagenden Parteien hindert das angefochtene Gesetz belgische Einwohner daran, ein Wertpapierkonto bei einem nicht in Belgien ansässigen Vermittler zu halten, während die Artikel 56 und 63 des AEUV alle Beschränkungen des freien Verkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten verbieten. Sie führen an, dass das angefochtene Gesetz nur belgischen Vermittlern die Verpflichtung auferlege, für die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer zugunsten des steuerpflichtigen Inhabers einzustehen. Wenn nicht in Belgien ansässige Vermittler die gleiche Dienstleistung anbieten möchten, nämlich die befreiende Erklärung und Zahlung der angefochtenen Steuer, müssten sie einen Fiskalvertreter in Belgien ernennen (Artikel 201/9/1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 10 des angefochtenen Gesetzes). Diese zusätzliche administrative Verpflichtung könne einen

belgischen Einwohner daher auch dazu veranlassen, die Dienstleistungen eines nicht in Belgien ansässigen Finanzinstituts nicht oder nicht mehr in Anspruch zu nehmen.

In diesem Zusammenhang möchten die klagenden Parteien, dass dem Gerichtshof der Europäischen Union zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt werden.

B.48.1. Artikel 56 Absatz 1 des AEUV bestimmt:

«Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten ».

Artikel 36 Absatz 1 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum bestimmt:

« Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der freie Dienstleistungsverkehr im Gebiet der Vertragsparteien für Angehörige der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten, die in einem anderen EG-Mitgliedstaat beziehungsweise einem anderen EFTA-Staat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, keinen Beschränkungen ».

B.48.2. Artikel 63 des AEUV bestimmt:

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

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

Artikel 40 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum bestimmt:

« Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in bezug auf Berechtigte, die in den EG-Mitgliedstaaten oder den EFTA-Staaten ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind in Anhang XII enthalten ».

B.49.1. Aus den vorerwähnten Artikeln des AEUV und des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum geht hervor, dass Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union und Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs zwischen Mitgliedstaaten und zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern grundsätzlich verboten sind.

B.49.2. Ein Mitgliedstaat kann den freien Dienstleistungsverkehr gleichwohl gemäß den Artikeln 51 (öffentliche Gewalt) und 52 (öffentliche Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit) AEUV oder aufgrund von zwingenden Gründen des Allgemeininteresses beschränken. Ebenso können Beschränkungen des Kapitalverkehrs aufgrund der Erfordernisse des Allgemeininteresses (Artikel 65 AEUV) gerechtfertigt sein und kann der Kapitalverkehr (Artikel 64 und 66 AEUV) oder der Kapital- und Zahlungsverkehr (Artikel 75 AEUV) nach oder aus Drittländern unter bestimmten Voraussetzungen beschränkt werden.

Die Beschränkungen im Sinne der Artikel 56 und 63 des AEUV und der Artikel 36 und 40 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum sind von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ergriffene Maßnahmen, die die Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs oder des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen (EuGH, Große Kammer, 28. April 2009, C-518/06, *Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Italienische Republik*, Randnr. 62; Große Kammer, 1. Juni 2010, C-570/07 und C-571/07, *Blanco Pérez und Chao Gómez*, Randnr. 53; 7. Oktober 2010, C-515/08, *dos Santos Palhota u.a.*, Randnr. 29; 4. Mai 2017, C-339/15, *Vanderborght*, Randnr. 61). Der Begriff der Beschränkung umfasst insbesondere die von einem Mitgliedstaat getroffenen Maßnahmen, die, obwohl sie unterschiedslos anwendbar sind, den freien Dienstleistungsverkehr in den übrigen Mitgliedstaaten berühren (EuGH, 4. Mai 2017, C-339/15, *Vanderborght*, Randnr. 62).

B.49.3. Eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs oder des Kapital- und Zahlungsverkehrs kann nur dann dann zugelassen werden, wenn mit ihr ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet ist, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (EuGH, 1. Juni 1999, C-302/97, *Konle*, Randnrn. 36-49; 6. Juni 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Randnr. 43; 25. Januar 2007, C-370/05, *Festersen*, Randnr. 28; 17. Januar 2008, C-256/06, *Jäger*, Randnr. 50; 4. Mai 2017, C-339/15, *Vanderborght*, Randnr. 65;

31. Mai 2018, C-190/17, *Lu Zheng gegen Ministerio de Economia y Competitividad*, Randnr. 37).

Eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs oder des Kapital- und Zahlungsverkehrs ist jedoch nicht verhältnismäßig, wenn das angestrebte Ziel durch eine weniger eingreifende Maßnahme erreicht werden kann (EuGH, 5. März 2002, C-515/99, *Reisch u.a.*, Randnrn. 35-39).

B.50.1. Der steuerpflichtige Inhaber, der ein Wertpapierkonto bei einem nicht in Belgien ansässigen Vermittler hält, ist selbst dazu verpflichtet, die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer vorzunehmen, einschließlich der damit zusammenhängenden Verpflichtungen, es sei denn, dass er nachweisen kann, dass die Steuer von einem nicht in Belgien beziehungsweise in Belgien errichteten oder ansässigen Vermittler erklärt und bezahlt wurde. Der Gesetzgeber hat versucht, die Beweisführung bezüglich der Zahlung der Steuer dadurch zu vereinfachen, dass er es ermöglicht hat, dass ausländische Vermittler die Zulassung eines Fiskalvertreters seitens des Ministers der Finanzen oder seines Beauftragten veranlassen. Dieser Vertreter verpflichtet sich gesamtschuldnerisch gegenüber dem belgischen Staat zur Erklärung und Zahlung der Steuer sowie zur Ausführung aller Verpflichtungen, die der Vermittler einhalten muss. Weder der belgische steuerpflichtige Inhaber noch der belgische Staat können angesichts des Territorialitätsprinzips einen ausländischen Vermittler dazu verpflichten, einen Fiskalvertreter zu ernennen. Ohne Fiskalvertreter bleibt der belgische Einwohner Schuldner der angefochtenen Steuer.

Darüber hinaus hat der steuerpflichtige Inhaber die Möglichkeit, einen Bevollmächtigten zu bestellen, um seine Verpflichtungen in Bezug auf die angefochtene Steuer zu erfüllen. Er bleibt gegenüber dem belgischen Staat für die Durchführung der Vollmacht verantwortlich, die er dem ausländischen Vermittler erteilt hat.

B.50.2. Der Umstand, dass der nicht in Belgien ansässige Vermittler nicht dazu verpflichtet werden kann, einen Fiskalvertreter zu ernennen, und die Feststellung, dass der belgische Einwohner grundsätzlich selbst für die Erklärung und die Zahlung der angefochtenen Steuer verantwortlich ist, wenn er einen ausländischen Vermittler in Anspruch nimmt, haben zur Folge, dass der belgische Einwohner, der ein Wertpapierkonto bei einem ausländischen Vermittler hält, unter Berücksichtigung der sich für den steuerpflichtigen Inhaber daraus

ergebenden Haftung für den Fall, dass die Erklärung und die Zahlung der Steuer nicht oder verspätet erfolgen, in seiner Wahl hinsichtlich des Vermittlers beschränkt werden könnte.

B.51. Dementsprechend stellt sich die Frage, ob der freie Dienstleistungsverkehr beziehungsweise der freie Kapitalverkehr einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der der belgische Inhaber eines Wertpapierkontos Schuldner der angefochtenen Steuer auf Wertpapierkonten wird, wenn der Vermittler im Ausland ansässig ist. Nach Artikel 267 AEUV ist der Gerichtshof der Europäischen Union dafür zuständig, im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Einrichtungen der Europäischen Union zu entscheiden. Gemäß Absatz 3 desselben Artikels ist ein einzelstaatliches Gericht verpflichtet, den Gerichtshof der Europäischen Union anzurufen, wenn dessen Entscheidungen -wie die des Verfassungsgerichtshofs -selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Wenn es Zweifel über die Auslegung oder die Gültigkeit einer Bestimmung des Rechts der Europäischen Union gibt, die für die Entscheidung in einer bei einem solchen einzelstaatlichen Gericht anhängigen Streitigkeit wichtig ist, hat dieses Gericht den Gerichtshof der Europäischen Union im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens, selbst von Amts wegen, anzurufen.

B.52.1.1. In seiner Entscheidung Nr. 149/2018 vom 8. November 2018 musste der Gerichtshof über die Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 122 und 123 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2016 befinden.

B.52.1.2. Die Klage bezog sich auf die Ausweitung des Anwendungsbereichs der im Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern vorgesehenen Steuer auf Börsengeschäfte durch die angefochtenen Bestimmungen.

Der Steuer auf Börsengeschäfte unterliegen die Geschäfte, die in Belgien abgeschlossen oder ausgeführt werden und belgische oder ausländische öffentliche Fonds betreffen, sofern das Geschäft durch Vermittlung eines gewerblichen Vermittlers zustande kommt (Artikel 126¹ des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern).

Es handelt sich insbesondere um jeden Verkauf, Ankauf und Verzicht sowie jeden entgeltlichen Erwerb und jeden Rückkauf eigener Aktien durch eine Investmentgesellschaft,

wenn sich das Geschäft auf Kapitalisierungsaktien bezieht (Artikel 120 Absatz 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern).

Gemäß den Artikeln 122 und 123 der Programmgesetzes vom 25. Dezember 2016 unterliegen nicht mehr bloß die Geschäfte, die in Belgien abgeschlossen oder ausgeführt werden, der Steuer auf Börsengeschäfte. Die Steuer auf Börsengeschäfte wird nunmehr auch geschuldet, wenn der An-oder Verkaufsauftrag einem im Ausland ansässigen gewerblichen Vermittler erteilt wird durch « natürliche Personen mit gewöhnlichem Wohnort in Belgien » oder « juristische Personen für Rechnung eines Sitzes oder einer Niederlassung derselben in Belgien ». Unter « gewöhnlichem Wohnort » ist der Steuerwohnsitz für die Einkommensteuer zu verstehen, was heißt, dass bei einem Anleger, der der belgischen Steuer der natürlichen Personen unterliegt, davon ausgegangen wird, dass er seinen gewöhnlichen Wohnort in Belgien hat.

Wenn der Auftrag über einen im Ausland ansässigen gewerblichen Vermittler abgeschlossen oder ausgeführt wird, wird die Steuerpflicht nicht dem gewerblichen Vermittler auferlegt, sondern der Person, die den Auftrag erteilt hat. Der (Ver-)Käufer muss die geschuldete Steuer mitteilen und innerhalb von zwei Monaten nach Abwicklung des Geschäfts zahlen (Artikel 125 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern). Nur wenn der Auftraggeber nachweisen kann, dass die Börsensteuer bereits durch den gewerblichen Vermittler oder seinen Fiskalvertreter gezahlt worden ist, wird er von der Verpflichtung zur Einreichung einer Erklärung und zur Zahlung der Steuer befreit (Artikel 126² des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern).

B.52.1.3. In seinem Entscheid Nr. 149/2018 hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Sind Artikel 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und Artikel 36 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung zur Einführung einer Steuer auf Börsengeschäfte im Sinne der Artikel 120 und 126² des belgischen Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern entgegenstehen, die zur Folge hat, dass der belgische Auftraggeber Schuldner dieser Steuer wird, wenn der gewerbliche Vermittler im Ausland ansässig ist?

2. Sind Artikel 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und Artikel 40 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum dahin

auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung zur Einführung einer Steuer auf Börsengeschäfte im Sinne der Artikel 120 und 126² des belgischen Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern entgegenstehen, die zur Folge hat, dass der belgische Auftraggeber Schuldner dieser Steuer wird, wenn der gewerbliche Vermittler im Ausland ansässig ist?

[...] ».

B.52.2. In seinem Urteil vom 30. Januar 2020 in Sachen *Anton van Zantbeek VOF* (C-725/18) hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die vorerwähnten Vorabentscheidungsfragen geantwortet:

« 18. Das vorliegende Gericht möchte [...] mit seiner ersten und seiner zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, wissen, ob die Art. 56 und 63 AEUV sowie die Art. 36 und 40 des EWR-Abkommens dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die eine Steuer auf im Auftrag einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Person durch einen gebietsfremden gewerblichen Vermittler abgeschlossene oder ausgeführte Börsengeschäfte einführt und zur Folge hat, dass ein solcher Auftraggeber diese Steuer zu entrichten und die mit ihr verbundenen Erklärungspflichten zu erfüllen hat.

19. Zur Beantwortung dieser Fragen ist erstens festzustellen, dass eine solche nationale Regelung geeignet ist, sowohl den freien Dienstleistungs- als auch den freien Kapitalverkehr zu beeinträchtigen.

20. Nach seiner ständigen Rechtsprechung prüft der Gerichtshof, wenn eine innerstaatliche Maßnahme sowohl den freien Dienstleistungsverkehr als auch den freien Kapitalverkehr betrifft, die in Rede stehende Maßnahme grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, Rn. 34, vom 26. Mai 2016, *NN [L] International*, C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 39, sowie vom 8. Juni 2017, *Van der Weegen u. a.*, C-580/15, EU:C:2017:429, Rn. 25).

21. Im Ausgangsverfahren überwiegt der Aspekt des freien Dienstleistungsverkehrs gegenüber dem des freien Kapitalverkehrs. Zwar kann durch eine Besteuerung wie die SBG der freie Kapitalverkehr beeinträchtigt werden, da sie Börsengeschäfte betrifft, doch geht aus den Angaben des vorlegenden Gerichts hervor, dass diese Steuer nur dann erhoben wird, wenn dabei ein gewerblicher Vermittler tätig wird. Darüber hinaus möchte das vorliegende Gericht wissen, ob sich aus dem Umstand, dass der Auftraggeber, wenn er einen gebietsfremden Erbringer von Finanzmittlerdiensten einschaltet, diese Steuer zu entrichten hat, während dies bei der Beauftragung eines gebietsansässigen Dienstleisters nicht der Fall ist, eine Beschränkung ergeben kann. Eine solche Folge betrifft überwiegend den freien Dienstleistungsverkehr, während die Auswirkungen auf den freien Kapitalverkehr nur eine unvermeidliche Folge der etwaigen Beschränkung des Dienstleistungsverkehrs sind.

22. Daher ist die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung ausschließlich im Hinblick auf Art. 56 AEUV und Art. 36 des EWR-Abkommens zu prüfen.

23. Zweitens verlangt Art. 56 AEUV nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Aufhebung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs, die darauf beruhen, dass der Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen niedergelassen ist, in dem die Leistung erbracht wird (Urteile vom 19. Juni 2014, *Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor*, C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 34, sowie vom 22. November 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, Rn. 28). Nationale Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen, stellen Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs dar (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Juni 2014, *Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor*, C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 35, sowie vom 25. Juli 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24. Außerdem verleiht nach ständiger Rechtsprechung Art. 56 AEUV nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte (Urteile vom 31. Januar 1984, *Luisi und Carbone*, 286/82 und 26/83, EU:C:1984:35, Rn. 10, vom 18. Oktober 2012, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 23, sowie vom 19. Juni 2014, *Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor*, C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 26).

[...]

26. Hierzu ist festzustellen, dass gebietsansässige Auftraggeber, die als Empfänger von Finanzmittlerdiensten beschließen, für die Ausführung ihrer Börsengeschäfte die Dienstleistungen eines gebietsansässigen Vermittlers in Anspruch zu nehmen, sich in einer vergleichbaren Situation befinden wie gebietsansässige Auftraggeber, die es vorziehen, einen gebietsfremden Vermittler zu beauftragen.

27. Zwar hat die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung zur Folge, dass gebietsansässige Auftraggeber unabhängig vom Ort des Sitzes der Vermittler gleich besteuert werden, doch führt sie auch dazu, dass diejenigen Auftraggebern, die sich für einen gebietsfremden Vermittler entscheiden, zusätzliche Verantwortung und Verpflichtungen auferlegt werden.

28. Nach dem Vorabentscheidungsersuchen müssen nämlich gemäß Art. 126/2 WDRT im letztgenannten Fall die gebietsansässigen Auftraggeber die SBG entrichten und die damit verbundenen Erklärungspflichten erfüllen, während bei Beauftragung eines gebietsansässigen Vermittlers diese Verpflichtungen und die Erhebung dieser Steuer an der Quelle dem Vermittler obliegen. So müssen gebietsansässige Auftraggeber, die die Dienstleistungen eines gebietsfremden Vermittlers in Anspruch nehmen, insbesondere selbst den mit einer Geldbuße bewehrten Verpflichtungen nachkommen, diese Steuer mittels einer Aufstellung mit den Angaben nach Art. 127 WDRT zu erklären und binnen einer Frist von zwei Monaten zu entrichten, sofern sie nicht beweisen, dass die Steuer bereits durch den Vermittler oder dessen Fiskalvertreter in Belgien gezahlt wurde.

29. Durch eine solche nationale Regelung wird somit eine Ungleichbehandlung in Belgien ansässiger Empfänger von Finanzmittlerdiensten geschaffen, die diese davon abhalten kann, die Leistungen gebietsfremder Dienstleister in Anspruch zu nehmen, und es Letzteren gleichzeitig erschwert, ihre Dienstleistungen in diesem Mitgliedstaat anzubieten. Folglich stellt eine solche Regelung eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar.

30. Drittens kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine solche Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Die Anwendung der Beschränkung muss allerdings auch geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. September 2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525, Rn. 40, vom 13. Juli 2016, *Brisal und KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, Rn. 29, sowie vom 25. Juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31. Zunächst ist zu prüfen, ob die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, zu der die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung führt, zwingenden Gründen des Allgemeininteresses dient.

32. Im vorliegenden Fall gibt die belgische Regierung an, diese nationale Regelung solle die Effizienz der Beitreibung der Steuer und der Steueraufsicht gewährleisten sowie der Bekämpfung von Steuervermeidung dienen.

33. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, gehören zu den Gründen des Allgemeininteresses, durch die eine Beschränkung der Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs gerechtfertigt werden kann, sowohl die Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung der Steuer sowie der Steueraufsicht zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 25. Juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 53 und 57 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), wobei durch Letztere die Steuerhinterziehung und die Steuervermeidung bekämpft werden sollen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. Juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, Rn. 44, und vom 26. Februar 2019, X [In Drittländern ansässige Zwischengesellschaften], C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 74), als auch die Bekämpfung der Steuerflucht (vgl. u. a. Urteil vom 19. Juni 2014, *Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor*, C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 55 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

34. Nach den von der belgischen Regierung bestätigten Angaben im Vorabentscheidungsersuchen geht aus den Gesetzesmaterialien zu den Art. 122 und 123 der Programmawet hervor, dass durch diese Bestimmungen u. a. unlauterer Wettbewerb zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden gewerblichen Vermittlern – da Erstere gemäß dem WDRT bei der Ausführung von Börsengeschäften verpflichtet sind, für Rechnung ihrer Kunden die SBG an der Quelle zu erheben, während Letztere bei Geschäften, die sie für belgische Kunden ausführen, hierzu nicht verpflichtet sind – vermieden und die Effizienz der Beitreibung der Steuer sowie der Steueraufsicht sichergestellt werden soll.

35. Solche Beweggründe, die im vorliegenden Fall in einem engen Zusammenhang stehen, fallen unter den Begriff der ‘ zwingenden Gründe des Allgemeininteresses ’ im Sinne der in Rn. 33 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Rechtsprechung des Gerichtshofs, und sind daher geeignet, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs zu rechtfertigen.

36. Sodann ist in Bezug auf die Geeignetheit dieser Bestimmung zur Erreichung der verfolgten Ziele festzustellen, dass durch die Pflicht des die Dienstleistungen eines gebietsfremden Vermittlers in Anspruch nehmenden Auftraggebers, die SBG zu zahlen, verhindert werden kann, dass die betreffenden Börsengeschäfte unbesteuert bleiben (vgl. entsprechend Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 39 und die dort

angeführte Rechtsprechung), da durch diese Bestimmung die Steueraufsicht effizienter und die Umgehung der vom Auftraggeber zu tragenden Steuer schwieriger wird.

37. Eine solche nationale Regelung ist somit geeignet, das mit ihr verfolgte Ziel zu erreichen.

38. Zur Frage, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung über das hinausgeht, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, ist zunächst mit der Europäischen Kommission festzustellen, dass die Informationen, die für die Festsetzung und Kontrolle einer Abgabe wie der auf jedes Börsengeschäft zu entrichtenden SBG erforderlich sind, nicht bereits durch die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden sowie durch die Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, wie sie insbesondere in der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. 2011, L 64, S. 1) in der durch die Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 (ABl. 2014, L 359, S. 1) geänderten Fassung vorgesehen sind, erlangt werden können.

39. Außerdem geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung den belgischen Auftraggeber zwar verpflichtet, die SBG zu entrichten, wenn der gewerbliche Vermittler im Ausland ansässig ist, dass sie aber die aus dieser Steuerpflicht folgende Belastung auf das zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderliche Maß beschränkt.

40. Insbesondere ist der Auftraggeber nach Art. 126/2 WDRT von der Pflicht zur Entrichtung dieser Steuer und den mit ihr verbundenen Erklärungsspflichten befreit, wenn er nachweist, dass die Steuer bereits gezahlt wurde. Hierzu geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass es ausreicht, wenn dieser Auftraggeber die Aufstellung nach Art. 127 WDRT vorlegt, die den Namen des gebietsfremden gewerblichen Vermittlers, die Art und den Wert des Geschäfts sowie die Höhe der SBG enthält und der beispielsweise ein Kontoauszug als Nachweis für die Entrichtung der Steuer beigelegt ist.

41. Außerdem kann der gebietsansässige Auftraggeber mit dem von ihm eingeschalteten gebietsfremden gewerblichen Vermittler vereinbaren, dass dieser wie die in Belgien ansässigen Vermittler verpflichtet ist, ihm für die Geschäfte einen Kontoauszug vorzulegen, in dem die Zahlung der SBG ausgewiesen ist. Das vorlegende Gericht weist auch darauf hin, dass der gebietsfremde gewerbliche Vermittler die Möglichkeit hat, für die Erfüllung dieser Formalitäten einen Bevollmächtigten zu benennen.

42. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht weiter hervor, dass der belgische Gesetzgeber durch die Einführung von Art. 126/3 WDRT auch die Beweisführung in Bezug auf die Zahlung der SBG vereinfachen wollte. Dieser Artikel ermöglicht es den gebietsfremden Vermittlern -ohne sie dazu zu verpflichten-, die Zulassung eines in Belgien ansässigen Vertreters zu erwirken, damit dieser für ihre Rechnung den mit der Entrichtung der dieser Steuer verbundenen Erklärungsspflichten nachkommt und dafür die Verantwortung übernimmt. Durch diese Möglichkeit kann u. a. den Schwierigkeiten begegnet werden, die mit der Notwendigkeit verbunden sind, die Aufstellung nach Art. 127 WDRT in einer Sprache auszufüllen, die nicht die Sprache des gebietsfremden gewerblichen Vermittlers ist.

43. Unter diesen Umständen wird angesichts einer solchen Auswahl an Möglichkeiten zugunsten der gebietsansässigen Auftraggeber wie der gebietsfremden gewerblichen Vermittler, die es ihnen erlaubt, die Lösung auszuwählen, die sie für am wenigsten belastend halten, die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, die sich aus der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung ergibt, auf das zur Erreichung der mit dieser verfolgten Ziele erforderliche Maß begrenzt. Folglich geht diese Regelung, die damit diesen Auftraggebern und gewerblichen Vermittlern sowohl in Bezug auf die mit der SBG verbundenen Erklärungspflichten als auch in Bezug auf die Entrichtung dieser Steuer Erleichterungen bietet, nicht über das hinaus, was zur Verwirklichung dieser Ziele erforderlich ist.

44. Schließlich ist zu Art. 36 des EWR-Abkommens festzustellen, dass diese Bestimmung Art. 56 AEUV entspricht, so dass die in den Rn. 23 bis 43 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen zu diesem Artikel auch für Art. 36 des EWR-Abkommens gelten.

45. Folglich ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass Art. 56 AEUV und Art. 36 des EWR-Abkommens dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die eine Steuer für im Auftrag einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Person durch einen gebietsfremden gewerblichen Vermittler abgeschlossene oder ausgeführte Börsengeschäfte einführt und eine Beschränkung der freien Dienstleistungserbringung durch solche gewerblichen Vermittler zur Folge hat, soweit diese Regelung für diese Auftraggeber und gewerblichen Vermittler Erleichterungen sowohl in Bezug auf die mit dieser Steuer verbundenen Erklärungspflichten als auch in Bezug auf die Zahlung derselben vorsieht, durch die die Beschränkung auf das begrenzt wird, was zur Erreichung der mit der Regelung verfolgten legitimen Ziele erforderlich ist ».

B.52.3. Im Anschluss an die Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Entscheid Nr. 79/2020 vom 4. Juni 2020 geurteilt, dass die Artikel 122 und 123 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2016 nicht mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 56 und 63 des AEUV und mit den Artikeln 36 und 40 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum unvereinbar sind.

B.53. Aus der Begründung zum Entwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, ergibt sich, dass sich der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der angefochtenen Steuer an den Rechtsvorschriften zur Steuer auf Börsengeschäfte orientiert hat -insbesondere im Rahmen des Falls, in dem ein belgischer Einwohner ein Wertpapierkonto bei einem nicht in Belgien ansässigen Vermittler hält -, und dabei außerdem die vorerwähnte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Verfassungsgerichtshof berücksichtigt hat:

« La taxe est perçue de manière indirecte, c'est-à-dire par un intermédiaire. Un exemple comparable est la taxe sur les opérations de bourse qui est aussi perçue par les intermédiaires sur les opérations qu'ils exécutent (art. 126² CDTD). C'est seulement si l'intermédiaire n'est

pas à même de percevoir la taxe que cette obligation retombe sur le donneur d'ordre » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, S. 9).

« Toutefois, les titulaires n'ont pas d'obligation s'ils peuvent prouver que la taxe a déjà été déclarée et payée par un intermédiaire. Il est important de noter qu'il ne s'agit pas ici d'un intermédiaire ' belge '. Il est, en effet, possible que l'intermédiaire étranger retienne la taxe comme prestation de service au client. Dans ce dernier cas, le titulaire sera libéré de la dette fiscale solidaire, bien que l'intermédiaire étranger ne puisse pas être légalement tenu de retenir, déclarer et payer la taxe.

L'intermédiaire étranger reçoit également la possibilité de faire appel à un représentant responsable agréé et d'être ainsi assimilé à un intermédiaire belge. Dans ce cas, l'intermédiaire est tenu à toutes les obligations auxquelles un intermédiaire belge est tenu. On souligne donc ici que l'intermédiaire étranger n'est en aucun cas obligé de retenir la taxe, mais qu'il peut le faire volontairement. Dans ce dernier cas, cela a pour conséquence que le titulaire est exempté de ces obligations.

Cet effet pratique de la taxe n'est en aucun cas incompatible avec l'article 56 du TFUE (libre circulation des services). Par exemple, on pourrait argumenter que le fait que seuls les intermédiaires belges soient obligés d'effectuer une retenue libératoire, signifie qu'il est moins avantageux de faire appel à un intermédiaire étranger. En ce sens, il est possible qu'il y ait une différence de traitement pouvant décourager le titulaire à faire appel à un intermédiaire étranger (CJUE, 30 janvier 2020, C-725/18, n° 29). Toutefois, cette différence peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Ainsi, il est admis depuis longtemps que la nécessité d'assurer l'efficacité de la perception et des contrôles fiscaux ainsi que la lutte contre l'évasion fiscale constituent des raisons impérieuses d'intérêt général (CJUE, 19 juin 2014, C-53/13 et C 80/13, n° 55). Le fait que les titulaires soient solidairement responsables a pour seul but d'assurer que la taxe soit déclarée et payée et donc de lutter contre l'évasion fiscale. On peut donc conclure que ce système est également adapté pour atteindre les objectifs qu'il poursuit (paiement effectif et lutte contre l'évasion fiscale). En outre, ce système de retenue est très similaire à celui de la taxe sur les opérations de bourse, pour lequel la Cour de Justice a déjà jugé que l'article 56 du TFUE ne s'oppose pas à un tel système (CJUE, 30 janvier 2020, C-725/18). Entre-temps, la Cour constitutionnelle a également jugé que ce système quasi identique n'est pas contraire aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination (C. const. n° 79/2020 du 4 juin 2020) » (ebenda, SS. 18-19).

B.54. Wie in B.47 erwähnt wurde, ersuchen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7628 den Gerichtshof, dem Gerichtshof der Europäischen Union zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Wenn eine Frage zur Auslegung des Unionsrechts in einem schwebenden Verfahren bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt wird, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, so ist dieses Gericht nach Artikel 267 Absatz 3 des AEUV verpflichtet, bezüglich dieser Frage den Gerichtshof der Europäischen Union anzurufen.

Ein solches Vorabentscheidungsersuchen ist gleichwohl nicht erforderlich, wenn dieses Gericht festgestellt hat, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende unionsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof der Europäischen Union war oder dass die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt (EuGH, 6. Oktober 1982, C-283/81, *CILFIT*, Randnr. 21; Große Kammer, 6. Oktober 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management e Catania Multiservizi und Catania Multiservizi*, Randnr. 33). Diese Gründe muss im Lichte von Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union die Begründung der Entscheidung ausreichend erkennen lassen, in der das Gericht es ablehnt, die Vorabentscheidungsfrage zu stellen (EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management e Catania Multiservizi und Catania Multiservizi*, Randnr. 51).

Die Ausnahme der fehlenden Entscheidungserheblichkeit beinhaltet, dass das nationale Gericht von der Vorlagepflicht befreit ist, wenn « die Frage nicht entscheidungserheblich ist, d. h., wenn die Antwort auf diese Frage, wie auch immer sie ausfällt, keinerlei Einfluss auf die Entscheidung des Rechtsstreits haben kann » (EuGH, 15. März 2017, *Aquino*, C-3/16, Randnr. 43; Große Kammer, 6. Oktober 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management e Catania Multiservizi und Catania Multiservizi*, Randnr. 34).

Die Ausnahme, dass die richtige Auslegung des Unionsrechts offenkundig ist, beinhaltet, dass das einzelstaatliche Gericht davon überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den Gerichtshof der Europäischen Union die gleiche Gewissheit bestünde. Es muss in diesem Zusammenhang die Eigenheiten des Unionsrechts, die besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und die Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union berücksichtigen. Ebenso muss es die Unterschiede zwischen den ihm bekannten Sprachfassungen der betreffenden Vorschrift berücksichtigen, insbesondere wenn diese Abweichungen von den Parteien vorgetragen werden und erwiesen sind. Schließlich muss es die eigene Terminologie und die autonomen Begriffe berücksichtigen, die das Unionsrecht verwendet, sowie den Zusammenhang der anzuwendenden Vorschrift im Lichte des gesamten Unionsrechts, seiner Ziele und seines Entwicklungsstands zur Zeit der Anwendung der betreffenden Vorschrift (EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2021, C-561/19,

Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi und Catania Multiservizi, Randnrn. 40-46).

Darüber hinaus kann ein in letzter Instanz entscheidendes Gericht « aus Unzulässigkeitsgründen, die dem Verfahren vor diesem Gericht eigen sind », davon absehen, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, « sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität gewahrt bleiben » (EuGH, 14. Dezember 1995, *Van Schijndel und Van Veen*, C-430/93 und C-431/93, Randnr. 17; 15. März 2017, *Aquino*, C-3/16, Randnr. 56; Große Kammer, 6. Oktober 2021, C-561/19, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi und Catania Multiservizi*, Randnr. 61).

Vor dem Hintergrund der vorerwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Grads der Ähnlichkeit zwischen dem, was hinsichtlich der angefochtenen Steuer gilt, und dem, was hinsichtlich der Steuer auf Börsengeschäfte gilt, wenn ein belgischer Einwohner die Finanzdienstleistungen in Anspruch nimmt, die von einem nicht in Belgien ansässigen Vermittler angeboten werden, was im Übrigen der ausdrücklichen Absicht des Gesetzgebers entspricht, stehen die angefochtenen Bestimmungen nicht im Widerspruch zu den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 56 und 63 des AEUV und mit den Artikeln 36 und 40 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum.

Es ist es nicht notwendig, dem Gerichtshof der Europäischen Union die von der klagenden Partei angeregten Vorabentscheidungsfragen zu stellen.

B.55. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628 ist unbegründet.

XI. In Bezug auf das Verbot der indirekten Besteuerung der Einbringung von Kapital in eine Gesellschaft

B.56. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7628 leiten einen sechsten Klagegrund aus einem Verstoß der Artikel 3 bis 21 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 « betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital »

(nachstehend: Richtlinie 2008/7/EG) ab. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union führen sie im Wesentlichen an, dass die angefochtene Steuer eine verbotene indirekte Besteuerung der Einbringung von Kapital in eine Gesellschaft darstelle. Sie ersuchen den Gerichtshof in diesem Zusammenhang, dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7631 leitet einen dritten Klagegrund aus einem Verstoß des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 2008/7/EG ab, und zwar in dem Umfang, in dem die angefochtene Steuer auf neue Finanzinstrumente erhoben werde, die entweder bei der Gründung einer Gesellschaft oder bei einer späteren Kapitalerhöhung ausgegeben würden.

B.57.1. Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG bestimmt:

« Die Mitgliedstaaten erheben keine indirekte Steuer irgendwelcher Art

a) auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten;

b) auf Anleihen einschließlich Renten, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden, ungeachtet der Person des Emittenten, auf alle damit zusammenhängenden Formalitäten sowie auf die Ausfertigung, Ausgabe oder Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit diesen Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren ».

B.57.2. Das in Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG erwähnte Verbot muss gleichwohl ein wenig relativiert werden, da Artikel 6 derselben Richtlinie festlegt:

« (1) Unbeschadet von Artikel 5 dürfen die Mitgliedstaaten folgende Abgaben und Steuern erheben:

a) pauschal oder nicht pauschal erhobene Steuern auf die Übertragung von Wertpapieren;

b) Besitzwechselsteuern, einschließlich der Katastersteuern, auf die Einbringung von in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Liegenschaften oder „fonds de commerce“ in eine Kapitalgesellschaft;

c) Besitzwechselsteuern auf Einlagen jeder Art in eine Kapitalgesellschaft, sofern die Übertragung dieser Einlagen durch andere Werte als Gesellschaftsanteile abgegolten wird;

d) Abgaben auf die Bestellung, Eintragung oder Löschung von Hypotheken, Grundschulden und Rentenschulden;

e) Abgaben mit Gebührencharakter;

f) die Mehrwertsteuer.

2. Bei den in Absatz 1 Buchstaben b bis e genannten Steuern und sonstigen Abgaben darf es keinen Unterschied machen, ob der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung oder der Sitz der Kapitalgesellschaft im Hoheitsgebiet des die Steuer erhebenden Mitgliedstaats liegt oder nicht. Diese Steuern und sonstigen Abgaben dürfen auch nicht höher sein als diejenigen, die in dem erhebenden Mitgliedstaat für gleichartige Vorgänge erhoben werden ».

B.58.1. Die vorerwähnten Artikel 5 Absatz 2 und 6 der Richtlinie 2008/7/EG entsprechen den Artikeln 11 und 12 der in der Zwischenzeit aufgehobenen Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 « betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ».

B.58.2. Im Zusammenhang mit diesen letztgenannten Bestimmungen hat der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem Urteil vom 27. Oktober 1998 hinsichtlich einer spanischen Steuer auf notarielle Urkunden, mit denen die Rückzahlung einer Obligationsanleihe bescheinigt wird, Folgendes entschieden:

« 15. Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 11 Buchstabe b der dahin auszulegen ist, daß das Verbot der Besteuerung von Obligationsanleihen auf die Steuer auf notarielle Urkunden Anwendung findet, mit denen die Rückzahlung einer Anleihe bescheinigt wird, und, wenn ja, ob zugunsten dieser Steuer die insbesondere in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie vorgesehene Ausnahme angewendet werden kann.

16. Das Königreich Spanien und die Steuerverwaltung tragen zunächst vor, daß Artikel 11 Buchstabe b der Richtlinie unter den Vorgängen, für die keine Steuer erhoben werden dürfe, die Rückzahlung von Anleihen nicht erwähne.

17. Artikel 11 Buchstabe b der Richtlinie verbietet es, Steuern irgendwelcher Art auf Anleihen, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden, ungeachtet der Person des Emittenten, auf alle damit zusammenhängenden Formalitäten sowie auf die Ausfertigung, Ausgabe oder Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit diesen Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren zu erheben.

18. Es trifft daher zwar zu, daß Artikel 11 Buchstabe b der Richtlinie die Rückzahlung einer Obligationsanleihe nicht ausdrücklich erwähnt, doch hätte das Verbot einer Besteuerung bei der Ausgabe einer Obligationsanleihe bei gleichzeitiger Zulassung der Besteuerung bei der Rückzahlung einer solchen Anleihe zur Folge, daß entgegen dem von der Richtlinie

angestrebten Zweck die Anleihe als einheitliches Geschäft zur Ansammlung von Kapital besteuert würde.

19. Folglich ist Artikel 11 Buchstabe b der Richtlinie dahin auszulegen, daß das Verbot der Besteuerung einer Obligationsanleihe sich auf die Besteuerung der Rückzahlung einer solchen Anleihe erstreckt.

20. Die Steuerverwaltung macht sodann geltend, daß die Richtlinie an keiner Stelle auf notarielle Schriftstücke Bezug nehme, die für die Rückzahlung von Anleihen ausgestellt würden, sofern diese Urkunden eine wesentliche förmliche Voraussetzung für andere Rechtsgeschäfte als die Emission einer Anleihe oder deren Rückzahlung seien, wie die Eintragung der Tilgung von in das Eigentums- oder Handelsregister eingetragenen Anleihen in diese Register.

21. Artikel 11 Buchstabe b der Richtlinie verbietet nicht nur die Besteuerung von Obligationsanleihen, sondern auch die aller damit zusammenhängenden Formalitäten.

22. Selbst wenn also die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Besteuerung nicht die Rückzahlung der Anleihe als solche trifft, erfolgt sie doch auf die für die Eintragung der Rückzahlung vorgeschriebene notarielle Urkunde, d. h. auf eine damit zusammenhängende Formalität.

23. Die Steuerverwaltung trägt schließlich vor, daß die Steuer, um die es im Ausgangsverfahren gehe, zumindest insoweit erhoben werden könne, als es sich um eine durch eine Hypothek gesicherte Anleihe handle.

24. Den Mitgliedstaaten steht es zwar frei, gemäß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie auf die Löschung von Grundschulden, Rentenschulden oder Hypotheken eine Abgabe zu erheben. Die Rückzahlung einer Obligationsanleihe stellt jedoch ein eigenes Finanzgeschäft dar, das sich von der Löschung der Eintragung einer Hypothek, die zur Sicherung der sich aus der Anleihe ergebenden Verpflichtungen bestellt worden ist, unterscheidet.

25. Daher darf auch dann, wenn eine Obligationsanleihe durch eine Hypothek gesichert ist, auf die Rückzahlung dieser Anleihe keine Steuer erhoben werden.

26. Demnach ist auf die Vorlagefrage zu antworten, daß Artikel 11 Buchstabe b der Richtlinie dahin auszulegen ist, daß das Verbot der Besteuerung von Obligationsanleihen für die Steuer auf notarielle Urkunden gilt, mit denen die Rückzahlung einer Anleihe bescheinigt wird. Eine solche Steuer fällt nicht unter die in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie vorgesehene Ausnahme » (EuGH, 27. Oktober 1998, verbundene Rechtssachen C-31/97 und C-32/97, *Fuerzas Eléctricas de Catalunya SA u.a.*, Randnrn. 15-26).

B.58.3. In seinem Urteil vom 15. Juli 2004 betreffend eine belgische Börsenumsatzsteuer und eine belgische Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren hat der Gerichtshof der Europäischen Union Folgendes entschieden:

« Zur Rüge betreffend die Börsenumsatzsteuer

[...]

31. Zur ersten Rüge der Kommission ist daran zu erinnern, dass Artikel 11 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 verbietet, auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten, eine Steuer irgendwelcher Art zu erheben.

32. Es trifft zwar zu, dass diese Bestimmung, wie die belgische Regierung vorträgt, den Ersterwerb von Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art nicht ausdrücklich erwähnt, gleichwohl aber würde, wie der Generalanwalt in Nummer 14 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, die Erlaubnis zur Erhebung einer Steuer oder Gebühr auf den Ersterwerb eines neu emittierten Wertpapiers in Wirklichkeit auf die Besteuerung der Emission dieses Wertpapiers selbst als Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital hinauslaufen. Eine Emission von Wertpapieren ist nämlich kein Selbstzweck, sondern wird erst in dem Moment sinnvoll, in dem diese Wertpapiere Erwerber finden.

33. Die praktische Wirksamkeit des Artikels 11 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 bedingt somit, dass die ‘ Ausgabe ’ im Sinne dieser Bestimmung den Ersterwerb von Wertpapieren umfassen muss, der im Rahmen ihrer Emission erfolgt.

34. Diese Feststellung wird durch die vom Königreich Belgien angeführten Argumente nicht in Frage gestellt.

35. Zu dem ersten Argument, der Ersterwerb von Wertpapieren im Anschluss an deren Emission falle nicht unter das in Artikel 11 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 vorgesehene Verbot, weil dieser Umsatz von dieser Bestimmung nicht ausdrücklich erfasst sei, ist festzustellen, dass zum einen Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a des Richtlinienentwurfs von 1976 durch die Erwähnung des Ersterwerbs von Wertpapieren ‘ im Rahmen der Emission ’ zeigt, dass der Ersterwerb von Wertpapieren Bestandteil des allgemeineren Umsatzes, den die Emission von Wertpapieren darstellt, und von diesem nicht zu trennen ist. Zum anderen ist der Umstand, dass die Kommission unter Berücksichtigung gegebenenfalls vorhandener Unterschiede bei der Auslegung oder Anwendung dieses Artikels 11 Buchstabe a eine einheitliche Anwendung der sich auf die gleichen Umsätze beziehenden Richtlinien dadurch sicherstellen wollte, dass sie eine genauere Definition der ‘ Emission von Wertpapieren ’ vornahm, nicht geeignet, sich auf die Feststellung auszuwirken, dass der Ersterwerb von Wertpapieren im Rahmen ihrer Emission aus wirtschaftlicher Sicht als Bestandteil dieser Emission anzusehen ist.

36. Zu dem zweiten Argument, die Börsenumsatzsteuer falle nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335, weil es sich bei den mit dieser Steuer Belasteten nicht um die von dieser Richtlinie erfassten Kapitalgesellschaften handle, sondern um die Kapitalgeber, genügt der Hinweis, dass das Verbot der Erhebung einer anderen Steuer als der Gesellschaftsteuer sowie der in Artikel 12 dieser Richtlinie genannten Abgaben und Steuern nur für die ausdrücklich aufgeführten Kapitalumsätze gilt, ohne dass zu deren Beschreibung die Person des Steuerschuldners näher bezeichnet zu werden braucht.

37. Zu dem dritten Argument, die Börsenumsatzsteuer stelle eine Steuer auf die Übertragung von Wertpapieren im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dar, der somit die in dieser Bestimmung vorgesehene abweichende Regelung zugute kommen müsse, ist darauf hinzuweisen, dass diese abweichende Regelung wie jede Ausnahme eng auszulegen ist und nicht dazu führen kann, dass der Grundsatz, von dem sie abweicht, jede praktische Wirksamkeit verliert.

38. Würde man den Begriff ‘ Umsatz ’ in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 in dem Sinne auslegen, wie es die belgische Regierung befürwortet, liefe das darauf hinaus, Artikel 11 Buchstabe a dieser Richtlinie seine praktische Wirksamkeit zu nehmen, so dass der Emissionsumsatz, der nach dieser Bestimmung keiner anderen Steuer oder Abgabe als der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf, gleichwohl deswegen mit einer Steuer oder einer Abgabe belastet werden könnte, weil die neu emittierten Wertpapiere im Rahmen ihrer Emission notwendigerweise auf Erwerber ‘ übertragen ’ werden.

39. Somit kann der Ersterwerb von Wertpapieren im Rahmen ihrer Emission nicht als ein ‘ Umsatz ’ im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 angesehen werden, und eine diesen Ersterwerb belastende Steuer kann demnach nicht unter die in dieser Bestimmung enthaltene abweichende Regelung fallen.

40. Angesichts dieser Erwägungen ist festzustellen, dass die Börsenumsatzsteuer, soweit sie auf Wertpapiere erhoben wird, die bei der Gründung einer Gesellschaft oder eines Anlagefonds oder nach einer Kapitalerhöhung oder auch bei der Auflage einer Anleihe neu ausgefertigt werden, eine Besteuerung im Sinne des Artikels 11 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 darstellt, deren Einführung durch diese Bestimmung untersagt ist.

41. Die erste Rüge der Kommission ist folglich begründet..

Zur Rüge betreffend die Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren

[...]

46. Die Rüge der Kommission ist auf die Erhebung der Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren beschränkt, mit der die physische Aushändigung solcher Wertpapiere belastet wird, die im Rahmen ihrer Emission stattfindet.

47. Es trifft zwar zu, wie die belgische Regierung vorträgt, dass die Emission von Inhaberpapieren als solche keinen Anlass zur Erhebung dieser Steuer gibt, gleichwohl aber muss die physische Aushändigung derartiger Wertpapiere an ihre Ersterwerber aus den gleichen Gründen, wie sie in Randnummer 35 des vorliegenden Urteils dargelegt sind, als Bestandteil der Emission im Sinne des Artikels 11 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 angesehen werden.

48. Hinzu kommt, dass die physische Aushändigung von Inhaberpapieren an Ersterwerber auch nicht unter die in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 vorgesehene abweichende Regelung fällt, da, wie aus Randnummer 37 des vorliegenden Urteils hervorgeht, der Begriff ‘ Übertragung ’ eng auszulegen ist und aus den gleichen Gründen, wie sie in Randnummer 38 dieses Urteils dargelegt sind, die erste körperliche Aushändigung neu emittierter Wertpapiere nicht erfassen kann.

49. Entgegen dem Vorbringen der belgischen Regierung widerspricht diese Feststellung nicht der Auslegung des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 durch den Gerichtshof im Urteil *Codan*.

50. Wie der Generalanwalt in Nummer 38 seiner Schlussanträge nämlich ausgeführt hat, hat der Gerichtshof in dem genannten Urteil den Begriff ' Börsenumsatz ' nicht weit ausgelegt, sondern sich darauf beschränkt, die verschiedenen Sprachfassungen der Richtlinie 69/335 im Fall von Abweichungen zwischen ihnen einheitlich auszulegen, indem er festgestellt hat, dass Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie nicht dahin ausgelegt werden kann, dass er die Befugnis der Mitgliedstaaten zur Steuererhebung auf Börsenumsätze beschränkt, wie es die deutsche und die dänische Fassung dieser Richtlinie vorsehen.

51. Angesichts dieser Erwägungen ist festzustellen, dass die Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren, soweit sie die erste physische Aushändigung neu ausgegebener Inhaberpapiere betrifft, eine nach Artikel 11 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 verbotene Steuer darstellt.

52. Folglich ist auch die zweite Rüge der Kommission begründet » (EuGH, 15. Juli 2004, C-415/02, *Kommission gegen Belgien*, Randnrn. 31-52).

B.58.4. In seinem Urteil vom 9. Oktober 2014 in Sachen *Isabelle Gielen gegen Ministerrat* (C-299/13) betreffend eine belgische Steuer auf die Umwandlung von Inhaberpapieren in entmaterialisierte Wertpapiere oder Namenspapiere hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf Grundlage einer vom Verfassungsgerichtshof in seinem Entscheid Nr. 68/2013 vom 16. Mai 2013 gestellten Vorabentscheidungsfrage Folgendes entschieden:

« 20. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 69/335, die zum 1. Januar 2009 durch die Richtlinie 2008/7 ersetzt wurde, laut ihren Erwägungsgründen den freien Kapitalverkehr fördern soll, der als für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt wesentlich angesehen wird. Die Verfolgung dieses Ziels setzt hinsichtlich der Steuern auf die Ansammlung von Kapital voraus, dass die in den Mitgliedstaaten bisher geltenden indirekten Steuern aufgehoben und durch eine innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Höhe erhobene Steuer ersetzt werden (vgl. Urteil *HSBC Holdings und Vidacos Nominees*, C-569/07, EU:C:2009:594, Rn. 28).

21. In diesem Zusammenhang verbietet Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 jede Form von indirekten Steuern auf insbesondere Kapitalzuführungen. Ferner dürfen die Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 2 Buchst. a und b dieser Richtlinie keine indirekte Steuer irgendwelcher Art erheben zum einen auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten, und zum anderen insbesondere auf Anleihen einschließlich Renten, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden, ungeachtet der Person des Emittenten, und alle damit zusammenhängenden Formalitäten.

22. Zu Art. 11 Buchst. b der Richtlinie 69/335, dessen Wortlaut in Art. 5 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 übernommen worden ist, hat der Gerichtshof im Urteil *FECSA und ACESA* (EU:C:1998:508, Rn. 18) ausgeführt, dass diese Bestimmung die Rückzahlung einer Obligationsanleihe zwar nicht ausdrücklich erwähnt, dass das Verbot einer Besteuerung bei der Ausgabe einer Obligationsanleihe bei gleichzeitiger Zulassung der Besteuerung bei der Rückzahlung einer solchen Anleihe jedoch zur Folge hätte, dass entgegen dem von der Richtlinie angestrebten Zweck die Anleihe als einheitliches Geschäft zur Ansammlung von Kapital besteuert würde.

23. Ferner hat der Gerichtshof im Urteil *Kommission/Belgien* (EU:C:2004:450, Rn. 32) ausgeführt, dass Art. 11 Buchst. a der Richtlinie 69/335, der denselben Wortlaut hat wie Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7, den Ersterwerb von Aktien oder die Lieferung von Inhaberpapieren zwar nicht ausdrücklich erwähnt, dass die Erlaubnis zur Erhebung einer Steuer auf den Ersterwerb eines neu emittierten Wertpapiers oder einer Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren, mit der die physische Aushändigung solcher Wertpapiere, die im Rahmen ihrer Emission stattfindet, belastet wird, in Wirklichkeit aber auf die Besteuerung der Emission dieses Wertpapiers selbst als Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital hinauslaufen würde.

24. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 11 der Richtlinie 69/335, insbesondere aus den Urteilen *FECSA und ACESA* (EU:C:1998:508) sowie *Kommission/Belgien* (EU:C:2004:450), ergibt sich somit, dass das Verbot der Besteuerung von Kapitalansammlungsvorgängen gemäß den Zielen der Richtlinie auch für Vorgänge gilt, deren Besteuerung nicht ausdrücklich verboten ist, sofern diese darauf hinausläufe, dass ein Umsatz als Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital besteuert würde. Diese Auslegung lässt sich auf Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7, der denselben Wortlaut hat wie Art. 11 der Richtlinie 69/335, übertragen.

25. Im vorliegenden Fall trifft es zwar zu, dass Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7, wie die belgische Regierung vorträgt, nicht ausdrücklich die Umwandlung von Aktien erwähnt; die durch das Gesetz vom 14. Dezember 2005 zur Abschaffung der Inhaberpapiere vorgeschriebene Umwandlung von Inhaberaktien in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere fällt jedoch unter die Ausgabe von Aktien im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7.

26. Daher läuft Art. 167 des Gesetzbuchs, mit dem eine Steuer auf diese Umwandlung eingeführt wurde, in Wirklichkeit auf die Besteuerung der Ausgabe dieses Wertpapiers selbst als Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital hinaus und beeinträchtigt damit die praktische Wirksamkeit von Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie (vgl. in diesem Sinne Urteile *FECSA und ACESA*, EU:C:1998:508, Rn. 18 und 19, sowie *Kommission/Belgien*, EU:C:2004:450, Rn. 32 und 33).

27. Demnach ist Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/7 dahin auszulegen, dass das Verbot, auf die Ausgabe von Aktien eine indirekte Steuer irgendwelcher Art zu erheben, einer Steuer auf die Umwandlung bereits ausgegebener Inhaberpapiere in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht.

28. Was die Frage betrifft, ob eine solche Steuer mit Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7, wonach die Mitgliedstaaten eine Steuer auf die Übertragung von Wertpapieren erheben dürfen, gerechtfertigt werden kann, so hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Art. 12 der

Richtlinie 69/335, der im Wesentlichen denselben Wortlaut wie Art. 6 der Richtlinie 2008/7 hatte, eine Ausnahme von dem grundsätzlichen Verbot von Abgaben mit denselben Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer darstellt (Urteil *Grillo Star Fallimento*, C-443/09, EU:C:2012:213, Rn. 28).

29. Diese Bestimmung, die als Ausnahme zur Regel der Nichtbesteuerung eng auszulegen ist, kann bei einer Steuer auf die Umwandlung von Inhaberaktien wie der im Ausgangsverfahren fraglichen keine Anwendung finden.

30. Bei dieser Umwandlung werden nämlich Inhaberaktien in entmaterialisierte Wertpapiere oder in Namenspapiere umgewandelt, ohne dass ein Recht von einem ersten Inhaber auf einen zweiten Inhaber übertragen würde.

31. Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 der Erhebung einer Steuer auf die Umwandlung von Inhaberpapieren in Namenspapiere oder entmaterialisierte Wertpapiere wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht. Eine solche Steuer kann nicht nach Art. 6 dieser Richtlinie gerechtfertigt werden ».

B.59.1. Wie in B.56 erwähnt wurde, ersuchen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7628 den Gerichtshof, dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen. Im Lichte der vorerwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union stelle sich nämlich womöglich die Frage, ob die angefochtene Steuer als eine « indirekte Steuer [...] auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten », im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2008/7/EG einzustufen sei oder nicht.

B.59.2.1. Wie in B.1 erwähnt wurde, wird die angefochtene Steuer auf das Führen eines Wertpapierkontos jährlich erhoben. Sie ist daher im Falle der bloßen Ausgabe der auf diesem Konto gehaltenen Wertpapiere oder des bloßen Handels mit diesen nicht geschuldet, und auch nicht im Falle der bloßen Eintragung dieser Wertpapiere auf dieses Konto. Die Steuer wird nur erhoben, wenn der Durchschnittswert der gesamten steuerpflichtigen Finanzinstrumente, die auf einem Wertpapierkonto gehalten werden -unabhängig davon, wann sie ausgegeben wurden oder auf dieses Konto eingetragen wurden und ob sie während des Bezugszeitraums erlangt wurden oder mit ihnen in diesem Zeitraum gehandelt wurde -, während des Bezugszeitraums den Schwellenbetrag von 1 000 000 EUR überschreitet.

B.59.2.2. Bezüglich der möglichen Einstufung der angefochtenen Steuer als indirekte Steuer im Sinne der Richtlinie 2008/7/EG heißt es in der Begründung zum Entwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, wie folgt:

« En outre, la qualification de taxe indirecte est sans conséquence sur l'application de la directive 2008/7/CE du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Cette taxe ne relève en aucune façon du champ d'application de l'article 5 de la directive précitée. Ici, aucune taxe n'est prélevée sur les apports de capitaux ou autres faits liés à un apport ou à une émission de titres de sociétés de capitaux. Il s'agit en fait seulement d'une taxe sur la détention d'un compte-titres, et non d'une taxe sur l'émission d'actions ou la mise sur le marché de titres. Même si le considérant 2 de la directive précise que l'interdiction s'applique également aux 'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres', on peut faire valoir que cela reste sans conséquence pour cette taxe étant donné qu'elle ne présente pas les mêmes caractéristiques qu'un droit d'apport ou un droit de timbre. Un droit d'apport, à savoir le droit sur l'apport de capitaux dans des sociétés, ou le droit de timbre, un droit sur l'émission dématérialisée d'actions, ne peut en aucun cas être comparé à la présente taxe sur un compte-titres. Cette taxe ne nécessite aucunement une opération telle que l'apport de capitaux dans une société ou l'émission de titres, mais est perçue par le simple fait de détenir un compte-titres. On peut donc en conclure que cette taxe ne présente pas les mêmes caractéristiques qu'un droit d'apport ou un droit de timbre » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1708/001, SS. 9-10).

B.59.2.3. Obwohl, wie die klagenden Parteien vorbringen, die Frage aufkommen kann, ob die Eintragung von Wertpapieren auf ein Wertpapierkonto als « Bestandteil eines Gesamtumsatzes im Hinblick auf die Ansammlung von Kapital » eingestuft werden kann (EuGH, 9. Oktober 2014, C-299/13, *Isabelle Gielen gegen Ministerrat*, Randnr. 23), besteht vorliegend jedenfalls eine ausreichende Beziehung zwischen einem solchen Geschäft und der Erhebung der angefochtenen Steuer.

B.60. Wie in B.54 erwähnt wurde, ist der Verfassungsgerichtshof nicht verpflichtet, dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Vorabentscheidungsfrage zu stellen, wenn er feststellt hat, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die Vorschrift des Unionsrechts bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt (EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management e Catania Multiservizi und Catania Multiservizi*, Randnr. 51).

Vor dem Hintergrund der vorerwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und der Ausführungen in B.59.2 besteht keine Notwendigkeit, die von der

klagenden Partei vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage zu stellen. Die angefochtenen Bestimmungen sind nicht mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit der Richtlinie 2008/7/EG unvereinbar.

B.61. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7628 und der dritte Klagegrund in der Rechtssache 7631 sind unbegründet.

XII. In Bezug auf die Regeln betreffend Staatshilfe

B.62. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7631 führt einen zweiten Klagegrund an, der aus einem Verstoß des angefochtenen Gesetzes gegen Artikel 107 Absatz 1 des AEUV abgeleitet ist. Sie macht im Wesentlichen geltend, dass die angefochtene Steuer die Unionsregeln betreffend Staatshilfe verletze, weil sie nur auf Finanzinstrumente Anwendung finde, die auf einem Wertpapierkonto gehalten werden könnten. Dadurch werde bestimmten Unternehmen, deren Anteile nicht auf einem Wertpapierkonto gehalten werden könnten, ein selektiver Vorteil gewährt.

B.63. Aufgrund von Artikel 142 Absatz 2 der Verfassung und Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof ist der Gerichtshof dazu befugt, über Klagen auf Nichtigerklärung eines Gesetzes, eines Dekrets oder einer in Artikel 134 der Verfassung erwähnten Regel wegen Verletzung der Regeln, die durch die Verfassung oder aufgrund der Verfassung für die Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten der Föderalbehörde, der Gemeinschaften und der Regionen festgelegt sind, und wegen Verletzung der Artikel von Titel II (« Die Belgier und ihre Rechte ») und der Artikel 143 § 1, 170, 172 und 191 der Verfassung zu befinden.

Der Gerichtshof ist deshalb nicht befugt, gesetzeskräftige Normen unmittelbar auf ihre Vereinbarkeit mit für Belgien verbindlichen Vertragsbestimmungen, unter anderem mit Artikel 107 Absatz 1 des AEUV, zu prüfen.

B.64. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7631 ist unzulässig.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt

1. Artikel 201/4 Absatz 6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 17. Februar 2021 « zur Einführung einer jährlichen Steuer auf Wertpapierkonten », und

2. in Artikel 21 des vorerwähnten Gesetzes die Wortfolge « mit Ausnahme der Artikel 15 und 16, die nur in Bezug auf die jährliche Steuer auf Wertpapierkonten ab dem 30. Oktober 2020 wirksam werden »

- für nichtig;

- weist die Klagen im Übrigen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 27. Oktober 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

L. Lavrysen