

LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2013/203067]

Extrait de l'arrêt n° 66/2013 du 16 mai 2013

Numéro du rôle : 5400

En cause : le recours en annulation des articles 7, 9 et 11 de la loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses, introduit par l'ASBL « Ligue des Contribuables » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 10 mai 2012 et parvenue au greffe le 14 mai 2012, un recours en annulation des articles 7, 9 et 11 de la loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses (publiée au *Moniteur belge* du 10 novembre 2011, troisième édition) a été introduit par l'ASBL « Ligue des Contribuables », dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, rue Lens 13, Alexis Chevalier, demeurant à 5080 Rhisnes, rue D'Arthey 7, Olivier Laurent, demeurant à 1050 Bruxelles, rue du Sceptre 84, Frédéric Ledain, demeurant à 3740 Bilzen, Broekem 19A, et Pierre-Yves Novalet, demeurant à 1380 Lasne, route de l'Etat 5.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Les articles 7, 9 et 11 de la loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses disposent :

« Art. 7. Dans l'article 319bis, alinéa 2, [du Code des impôts sur les revenus 1992,] inséré par la loi du 27 décembre 2006, les mots ' à l'article 318. ' sont remplacés par les mots ' aux articles 318, 322, §§ 2 à 4, et 327, § 3. ' ».

« Art. 9. Dans l'article 333/1 du même Code, inséré par la loi du 14 avril 2011, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le § 1^{er}, l'alinéa 1^{er} est remplacé par ce qui suit :

' Dans les cas visés aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, l'administration informe le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels elle estime que les investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341 et qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier. Cette notification s'effectue par lettre recommandée simultanément à l'envoi de la demande de renseignements précitée. ' ;

2° le § 1^{er} est complété par un alinéa rédigé comme suit :

' L'alinéa 1^{er} n'est pas d'application aux demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères telles que visées à l'article 322, § 4. ' ;

3° dans le § 2, 2°, les mots ' à l'article 322, § 2, ' sont remplacés par les mots ' aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, ' ;

4° dans le § 2, 5°, les mots ' l'article 322, §§ 2 à 4. ' sont remplacés par les mots ' les articles 322, §§ 2 à 4, et 327, § 3, alinéa 2. ' ».

« Art. 11. Les articles 7 à 9 produisent leurs effets le 1^{er} juillet 2011 à l'exception de l'article 9, 1°, qui entre en vigueur le premier jour du mois qui suit celui de la publication de la présente loi au *Moniteur belge*.

L'article 2 est applicable aux plus-values réalisées à partir de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2012 ».

B.1.2. Tels qu'ils ont été modifiés par ces dispositions, les articles 319bis et 333/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) disposent :

« Art. 319bis. Les fonctionnaires chargés du recouvrement disposent de tous les pouvoirs d'investigation prévus par le présent Code en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement des impôts et des précomptes dus en principal et additionnels, des accroissements d'impôts et des amendes administratives, des intérêts et des frais.

Les pouvoirs des fonctionnaires chargés du recouvrement visés à l'alinéa 1^{er} s'exercent également sans les limitations prévues à l'égard des établissements visés aux articles 318, 322, §§ 2 à 4 et 327, § 3 ».

« Art. 333/1. § 1^{er}. Dans les cas visés aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, l'administration informe le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels elle estime que les investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341 et qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier. Cette notification s'effectue par lettre recommandée simultanément à l'envoi de la demande de renseignements précitée.

L'alinéa 1^{er} ne s'applique pas lorsque les droits du Trésor sont en péril. La notification s'effectue le cas échéant *post factum* par envoi recommandé à la poste, au plus tard 30 jours après l'envoi de la demande de renseignements visée à l'alinéa 1^{er}.

L'alinéa 1^{er} n'est pas d'application aux demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères telles que visées à l'article 322, § 4.

§ 2. L'administration fiscale fournit une fois par an au ministre un rapport qui contient, entre autres, les informations suivantes :

1° le nombre de fois que, conformément à l'article 318, alinéa 2, une enquête a été menée auprès d'établissements financiers et que des données ont été utilisées en vue de l'imposition de leurs clients;

2° le nombre de fois que, conformément aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, une enquête a été menée et que des données ont été demandées auprès d'établissements financiers;

3° les indices concrets, répartis en catégories, par lesquels les personnes visées à l'article 322, § 2, alinéa 2, se sont laissé guider dans leur décision d'accorder une autorisation;

4° le nombre de décisions positives et négatives des directeurs;

5° une évaluation globale, tant sur le plan technique que juridique, de la manière dont a été menée la procédure selon les articles 322, §§ 2 à 4, et 327, § 3, alinéa 2.

Ce rapport est publié par le Ministre des Finances et transmis à la Chambre des représentants ».

B.1.3. L'article 318 auquel se réfèrent les dispositions attaquées énonce :

« Par dérogation aux dispositions de l'article 317, et sans préjudice de l'application des articles 315, 315bis et 316, l'administration n'est pas autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients.

Si cependant, l'enquête effectuée sur base des articles 315, 315bis et 316 a fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale, le fonctionnaire désigné à cette fin par le Ministre des Finances peut prescrire à un fonctionnaire du grade d'inspecteur au moins, de relever dans les comptes, livres et documents de l'établissement, les renseignements permettant de compléter l'enquête et de déterminer les impôts dus par ce client ».

Avant sa modification par l'article 166 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, entré en vigueur le 16 avril 2012, l'article 322 du CIR 1992, auquel se réfèrent les dispositions attaquées, était libellé comme suit :

« § 1^{er}. L'administration peut, en ce qui concerne un contribuable déterminé, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'elle fixe, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, des personnes physiques ou morales, ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tous renseignements qu'elle juge nécessaires à l'effet d'assurer la juste perception de l'impôt.

Toutefois, le droit d'entendre des tiers et de procéder à des enquêtes ne peut être exercé que par un agent ayant un grade supérieur à celui de contrôleur.

§ 2. Lorsque l'administration dispose dans le cadre de l'enquête d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale ou lorsque l'administration envisage de déterminer la base imposable

conformément à l'article 341, un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne est considéré comme un tiers soumis sans restriction à l'application des dispositions du paragraphe 1^{er}.

Le cas échéant, un fonctionnaire du grade de directeur au moins, désigné à cet effet par le Ministre des Finances, peut prescrire à un fonctionnaire du grade d'inspecteur au moins de réclamer auprès d'un établissement de banque, de change, de crédit et d'épargne tout renseignement pouvant être utile pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable.

L'agent désigné par le ministre peut uniquement accorder l'autorisation :

1° après que l'agent qui mène l'enquête a réclamé au cours de l'enquête les informations et données relatives aux comptes, par le biais d'une demande de renseignements telle que visée à l'article 316, et a stipulé clairement à cette occasion qu'il peut requérir l'application de l'article 322, § 2, si le contribuable dissimule les informations demandées ou s'il refuse de les communiquer. La mission visée à l'alinéa 2 ne peut prendre cours qu'à l'expiration du délai visé à l'article 316;

2° après avoir constaté que l'enquête effectuée implique une application éventuelle de l'article 341 ou qu'elle a fourni un ou plusieurs indices de fraude fiscale et qu'il existe des présomptions que le contribuable dissimule des données à ce sujet auprès d'un établissement visé à l'alinéa 2 ou refuse de les communiquer lui-même.

§ 3. Tout établissement de banque, de change, de crédit et d'épargne est tenu de communiquer les données suivantes à un point de contact central tenu par la Banque Nationale de Belgique : l'identité des clients et les numéros de leurs comptes et contrats.

Lorsque l'agent désigné par le ministre, visé au paragraphe 2, alinéa 3, a constaté que l'enquête visée au paragraphe 2, a révélé un ou plusieurs indices de fraude fiscale, il peut demander au point de contact central les données disponibles relatives à ce contribuable.

Le Roi détermine le mode de fonctionnement du point de contact central.

§ 4. Les paragraphes 2 et 3 sont également applicables lorsqu'un Etat étranger requiert des renseignements :

1° soit dans le cas visé à l'article 338, § 5;

2° soit conformément aux dispositions relatives à l'échange de renseignements figurant dans une convention préventive de la double imposition qui est applicable ou une autre convention internationale garantissant la réciprocité.

La demande de l'Etat étranger est assimilée à un indice visé au paragraphe 2. Dans ce cas, l'agent désigné par le ministre accorde, par dérogation au paragraphe 2, l'autorisation sur la base de la demande de l'Etat étranger ».

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne l'intérêt

B.2.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes à agir à l'encontre de l'article 9 de la loi du 7 novembre 2011, qui ne concernerait que les contribuables étrangers.

B.2.2. Dès lors que les demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères visées à l'article 322, § 4, du CIR 1992 peuvent concerner des contribuables dont la protection relève de l'objet social de l'ASBL « Ligue des Contribuables », cette personne morale justifie de l'intérêt à agir à l'encontre de l'article 9 de la loi du 7 novembre 2011.

B.2.3. Etant donné que l'intérêt d'au moins une des parties requérantes est établi, il n'est pas nécessaire d'examiner l'intérêt des autres parties qui ont introduit conjointement la requête dans cette affaire.

L'exception est rejetée.

En ce qui concerne l'objet du recours

B.3.1. Le Conseil des ministres estime que la Cour doit limiter l'objet du recours en annulation à l'article 9, 2°, de la loi du 7 novembre 2011 et à l'article 11, alinéa 1^{er}, en ce qu'il fixe la prise des effets des articles 7 et 9 de cette loi.

B.3.2. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

Cette disposition exige donc que les parties requérantes indiquent quels sont les articles qui, selon elles, violent les normes mentionnées dans les moyens, dont la Cour garantit le respect.

La Cour doit déterminer l'étendue du recours en annulation en fonction du contenu de la requête, et notamment sur la base de l'exposé des moyens. Elle limite son examen aux dispositions au sujet desquelles il est exposé en quoi elles violeraient les dispositions invoquées dans les moyens.

B.3.3. Il ressort de la requête que seuls l'article 7, l'article 9, 2°, et l'article 11, alinéa 1^{er}, en ce qu'il fixe la prise d'effet des articles 7 et 9 de la loi du 7 novembre 2011, font l'objet des critiques des parties requérantes.

B.3.4. Le recours est par conséquent irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les modifications apportées à l'article 333/1 du CIR 1992 par les 1^o, 3^o et 4^o de l'article 9 de la loi du 7 novembre 2011.

Il est également irrecevable en ce qu'il est dirigé contre l'alinéa 2 de l'article 11 de la loi du 7 novembre 2011, ainsi que contre l'alinéa 1^{er} de cet article en ce qu'il fixe l'entrée en vigueur d'autres articles que les articles 7 et 9, 2^o, de cette loi.

Quant au fond

En ce qui concerne l'article 7 de la loi du 7 novembre 2011

B.4.1. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation des articles 10, 11, 22 et 29 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elles estiment que l'article 7 de la loi du 7 novembre 2011 a pour effet de supprimer toute limite au pouvoir d'investigation des fonctionnaires chargés du recouvrement, c'est-à-dire les receveurs, en ce qui concerne les comptes bancaires de leurs débiteurs, les contribuables. Elles font valoir par ailleurs que, si la modification apportée à l'article 319bis du CIR 1992 par l'article 7 de la loi du 7 novembre 2011 doit être comprise comme permettant également aux receveurs d'avoir accès au point de contact central institué par l'article 322, § 3, ce qu'elles contestent, cette disposition méconnaît les dispositions constitutionnelles invoquées.

B.4.2. Le Conseil des ministres considère que le moyen doit être déclaré irrecevable en ce qu'il invoque la violation des articles 22 et 29 de la Constitution par l'article 7 de la loi du 7 novembre 2011 en raison du fait que les informations obtenues par le receveur pourraient être transmises à l'agent taxateur, parce que les parties ne précisent pas dans leur requête comment les informations peuvent être transmises.

Aux termes de la requête, les renseignements obtenus par les fonctionnaires chargés du recouvrement sont susceptibles d'être communiqués à tous les autres fonctionnaires de l'administration fiscale, y compris à ceux qui sont chargés de déterminer la base imposable et d'établir l'impôt. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes font référence à cet égard aux articles 335 et 336 du CIR 1992 et à un arrêt de la Cour de cassation du 18 novembre 2010 (*Pas.*, 2010, n^o 683).

B.4.3. Le grief relatif à la transmission des renseignements obtenus par les fonctionnaires chargés du recouvrement aux autres fonctionnaires de l'administration fiscale ressort à suffisance de la requête.

L'exception est rejetée.

B.5.1. L'article 319bis, alinéa 2, du CIR 1992 trouve son origine dans l'article 8 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 et disposait jusqu'à sa modification par l'article 7 de la loi du 7 novembre 2011 :

« Les pouvoirs des fonctionnaires chargés du recouvrement visés à l'alinéa 1^{er} s'exercent également sans les limitations prévues à l'égard des établissements visés à l'article 318 ».

Il ressort des travaux préparatoires de cette loi que le législateur a voulu accroître les pouvoirs des fonctionnaires chargés du recouvrement de l'impôt :

« Cela implique donc que les fonctionnaires chargés du recouvrement peuvent, sans que les limitations de pouvoirs prévues à l'article 318, CIR 92 leur soient applicables, prendre connaissance de tous les éléments relatifs à la détermination de la situation patrimoniale d'un débiteur d'impôts, qui sont détenus par un ou plusieurs établissements visés à l'article 318, CIR 92, tout en excluant que les éléments ainsi communiqués soient utilisés en vue de l'établissement de l'impôt dû par ce débiteur » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2773/001, p. 18).

B.5.2. A la suite des modifications apportées à l'article 322 du CIR 1992 et à l'insertion d'un article 333/1 dans ce Code par les articles 55 et 56 de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, le législateur a voulu, par l'article 7 de la loi du 7 novembre 2011, adapter l'article 319bis, alinéa 2, du CIR 1992 pour que les fonctionnaires chargés du recouvrement de l'impôt ne soient pas tenus de suivre les mêmes règles que les fonctionnaires taxateurs. L'exposé des motifs mentionne à ce sujet :

« Afin de permettre aux fonctionnaires du recouvrement, dans le cadre de leur mission spécifique, de pouvoir continuer de demander aux établissements de banque, de change, de crédit ou d'épargne des informations sur leurs clients, tendant à établir leur situation patrimoniale, sans devoir respecter les conditions prévues aux articles 322, §§ 2 à 4 et 327, § 3, CIR 92, comme c'est actuellement déjà le cas relativement aux informations demandées en application de l'article 318, CIR 92, l'article 319bis, CIR 92 a été adapté.

Le point de contact central mentionné à l'article 322, § 3, CIR 92 sera conformément à l'article 322, § 1^{er}, CIR 92, considéré comme un tiers par les receveurs » (*Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 6).

B.6. La collecte et le traitement des données relatives aux comptes et transactions financières constituent une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des personnes concernées, ainsi que des personnes qui ont réalisé des opérations financières avec celles-ci.

Même si la collecte et le traitement de telles données ne permettent pas toujours de pénétrer directement dans des communications qui peuvent concerner la vie privée dans ce qu'elle a de plus intime, ces mesures d'investigation peuvent cependant révéler des informations plus ou moins précises et concordantes sur « la conduite, les opinions ou les sentiments » de la personne qui en fait l'objet (*voy. mutatis mutandis*, CEDH, 2 septembre 2010, *Uzun c. Allemagne*, § 52).

La Cour doit dès lors veiller à ce que le législateur, lorsqu'il crée des possibilités pour l'administration fiscale de prendre connaissance de données relatives aux comptes et transactions financières, respecte les conditions dans lesquelles une telle ingérence dans le droit à la protection de la vie privée et, le cas échéant, de la vie familiale est admissible au regard de l'article 22 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.7. Selon les parties requérantes, les dispositions attaquées devraient également être contrôlées à la lumière des garanties prévues par l'article 29 de la Constitution.

Cette disposition, qui garantit le secret des lettres, interdit en principe que le courrier puisse être intercepté et ouvert.

Les dispositions attaquées, qui n'autorisent pas l'administration fiscale à intercepter le courrier entre les établissements financiers et leurs clients, ne violent donc pas l'article 29 de la Constitution.

B.8.1. L'article 22 de la Constitution a pour objet de protéger les personnes contre les ingérences dans leur vie privée et familiale.

La Cour doit dès lors encore vérifier si l'obligation faite aux établissements financiers de divulguer à l'administration fiscale la correspondance qu'ils ont échangée avec leurs clients est compatible avec le droit au respect de la vie privée.

B.8.2. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 22 de la Constitution que le Constituant a entendu chercher « à mettre le plus possible la proposition en concordance avec l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [...], afin d'éviter toute contestation sur le contenu respectif de l'article de la Constitution et de l'article 8 de la [Convention] » (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n^o 997/5, p. 2).

B.8.3. Les droits que garantissent l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ne sont pas absolus. Bien que l'article 22 de la Constitution reconnaisse à chacun le droit au respect de sa vie privée et familiale, cette disposition ajoute en effet immédiatement : « sauf dans les cas et conditions fixés par la loi ».

Cette disposition constitutionnelle garantit donc qu'aucune ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et familiale ne puisse intervenir si elle n'est pas prévue par des règles suffisamment précises, adoptées par une assemblée délibérante démocratiquement élue, toute ingérence dans ce droit devant répondre à un besoin social impérieux et être proportionnée à l'objectif légitime poursuivi.

B.9. L'article 7 de la loi du 7 novembre 2011 poursuit un objectif d'intérêt général au sens de l'article 8.2 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le recouvrement efficace de l'impôt vise à garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale et à sauvegarder les intérêts du Trésor, ce qui est nécessaire pour assurer « le bien-être économique du pays ».

B.10. La Cour doit encore vérifier si cette ingérence satisfait au principe de légalité et si elle est raisonnablement justifiée.

B.11.1. En réservant au législateur compétent le pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, l'article 22 de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucune immixtion dans ce droit ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue.

Outre cette exigence de légalité formelle, l'article 22 de la Constitution impose également que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée soit libellée en des termes clairs et suffisamment précis qui permettent d'appréhender de manière prévisible les hypothèses dans lesquelles le législateur autorise pareille ingérence dans le droit au respect de la vie privée.

De même, l'exigence de prévisibilité à laquelle la loi doit satisfaire pour être jugée conforme à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme implique que sa formulation soit assez précise pour que tout individu puisse prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé (CEDH, 17 février 2004, *Maestri* c. Italie, § 30).

La loi doit offrir des garanties contre les atteintes arbitraires de la puissance publique au droit au respect de la vie privée, à savoir en délimitant le pouvoir d'appréciation des autorités concernées avec une netteté suffisante, d'une part, et en prévoyant un contrôle juridictionnel effectif, d'autre part (voy., entre autres, CEDH, 4 mai 2000, *Rotaru* c. Roumanie, § 55; 6 juin 2006, *Segerstedt-Wiberg* c. Suède, § 76; 4 juillet 2006, *Lupsa* c. Roumanie, § 34).

B.11.2. L'article 7 de la loi du 7 novembre 2011 autorise une ingérence de l'administration dans la vie privée du contribuable en vue d'établir la situation patrimoniale de celui-ci afin d'assurer le recouvrement de l'impôt, sans lui imposer de respecter les conditions prévues aux articles 322, §§ 2 à 4, et 327, § 3, du CIR 1992.

Le recouvrement de l'impôt intervient à un moment où la dette d'impôt est établie et dans l'hypothèse où elle n'est pas payée par le contribuable.

La disposition attaquée satisfait dès lors au principe de légalité.

B.12. La Cour doit encore examiner si l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée du contribuable et des personnes avec lesquelles il a effectué des opérations financières est raisonnablement justifiée. A cet effet, il y a lieu de vérifier la pertinence et la suffisance des motifs invoqués pour justifier cette ingérence ainsi que de s'assurer du respect du principe de proportionnalité.

B.13. En autorisant l'administration à s'ingérer dans la vie privée du contribuable en vue d'établir la situation patrimoniale de celui-ci afin d'assurer le recouvrement de l'impôt, sans l'obliger à respecter les conditions prévues aux articles 322, §§ 2 à 4, et 327, § 3, du CIR 1992, l'article 7 de la loi du 7 novembre 2011 traite de manière différente les contribuables, selon qu'une atteinte à leur vie privée intervient au moment de l'établissement de l'impôt ou au moment du recouvrement de celui-ci.

Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, il s'agit de catégories comparables.

La différence de traitement peut toutefois se justifier objectivement et raisonnablement par le fait que l'atteinte portée au droit à la vie privée en vue du recouvrement de l'impôt ne nécessite pas autant de recherches que la détermination du montant des revenus imposables du contribuable. Les pouvoirs d'investigation dont disposent les fonctionnaires chargés du recouvrement visent uniquement à établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement de l'impôt. Les conditions prévues par les articles 322, §§ 2 à 4, et 327, § 3, du CIR 1992 pour la recherche de renseignements permettant la détermination du montant des revenus imposables du contribuable sont pertinentes lorsqu'il s'agit d'établir l'impôt sur la base d'indices de fraude fiscale ou de distorsion entre les revenus déclarés et le niveau de vie du contribuable; elles ne le sont pas lorsqu'il s'agit de recouvrer un impôt dû.

Par ailleurs, seuls des renseignements nécessaires à l'établissement de la situation patrimoniale du débiteur en vue du recouvrement de l'impôt peuvent être sollicités auprès des établissements financiers par les fonctionnaires chargés du recouvrement, ces fonctionnaires étant de surcroît tenus de respecter, lors de la collecte et du traitement de ces renseignements, les prescriptions de la loi du 8 décembre 1992 « relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel », dans les limites de son champ d'application matériel.

En outre, « celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales [...] est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission » (article 337, alinéa 1^{er}, du CIR 1992). La violation de ce secret professionnel est punie conformément à l'article 458 du Code pénal (article 453 du CIR 1992). Cette obligation implique que l'administration fiscale ne peut utiliser ou communiquer à des tiers des informations relatives à la vie privée du contribuable obtenues auprès d'un établissement financier qui ne seraient pas nécessaires à assurer la juste perception de l'impôt.

Enfin, il ressort clairement des travaux préparatoires cités en B.5.1 et B.5.2 que le législateur a exclu que les informations obtenues pour permettre le recouvrement de l'impôt soient utilisées pour l'établissement de l'impôt et que le point de contact central mentionné à l'article 322, § 3, CIR 1992 est, conformément à l'article 322, § 1^{er}, CIR 1992, considéré par les receveurs comme un tiers.

B.14. Le moyen n'est pas fondé.

Quant à l'article 9, 2^o, de la loi du 7 novembre 2011

B.15. Les parties requérantes prennent un moyen de la violation des articles 10, 11, 22 et 29 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. L'article 9 de la loi du 7 novembre 2011 a supprimé l'obligation d'informer le contribuable lorsque la demande de renseignements provient d'un Etat étranger. Les parties requérantes considèrent cette disposition comme discriminatoire et non respectueuse du droit à la vie privée.

B.16. L'article 9, 2^o, de la loi du 7 novembre 2011 insère dans l'article 333/1, § 1^{er}, du CIR 1992 un alinéa qui dispose que l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} n'est pas d'application aux demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères, visées à l'article 322, § 4.

B.17. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 7 novembre 2011 que, selon le législateur, l'obligation d'information relève de la responsabilité de l'administration étrangère. L'exposé des motifs indique :

« En effet, lorsqu'une administration étrangère pose une telle demande, il est censé, vu les procédures particulières pour de telles demandes, que l'administration étrangère a effectué préalablement les investigations nécessaires auprès du contribuable même de sorte qu'une notification préalable [ne] mènerait qu'à une perte de temps inutile » (*Doc. parl., Chambre, 2010-2011, Doc 53-1737/001, p. 7*).

Dans son avis, la section de législation du Conseil d'Etat s'est interrogée sur la justification de la différence de traitement en matière de notification entre les demandes d'origine nationale et celles provenant de l'étranger. Elle a mis en doute la perte de temps invoquée, dès lors que « conformément à l'article 331/1, § 1^{er}, du CIR 92, l'information relative à la demande de l'Etat étranger de lever le secret bancaire est simultanée à la demande de renseignements à la banque » (*Doc. parl., Chambre, 2010-2011, Doc 53-1737/001, p. 26*). La section de législation du Conseil d'Etat a par ailleurs relevé une contradiction entre l'exposé des motifs, qui part de l'idée que le contribuable a été informé par l'administration étrangère, et les explications du délégué, qui considère que l'information du contribuable peut poser problème à l'administration étrangère (*ibid.*). Le projet de loi a maintenu la disposition malgré l'avis de la section de législation. L'exposé des motifs indique à cet égard :

« Par contre, le gouvernement est d'avis qu'il est nécessaire de conserver le complément à l'article 333/1, § 1^{er}, CIR 92 en ce qui concerne la non-expédition d'une notification à un contribuable étranger. Le Conseil d'Etat semble, dans son avis n° 49 856/1, partir du fait que, dans les autres pays, une règle similaire existe en matière de demande de renseignements à des établissements financiers. Rien n'est toutefois moins vrai. Dans la plupart des pays, il n'y a aucune limitation de la possibilité de demander de tels renseignements. Dans ce sens, il est dès lors tout à fait pertinent que le fonctionnaire délégué, en réponse à une demande du Conseil d'Etat, signale que l'envoi d'une notification par l'administration belge pourrait mettre l'investigation dans l'autre Etat en danger. L'administration étrangère doit en effet entreprendre toutes les démarches dans le cadre de ses propres compétences pour obtenir les renseignements demandés mais cela implique donc rarement qu'une notification doive être envoyée au contribuable étranger.

Dans l'hypothèse où l'administration étrangère est dans l'obligation de faire une notification conformément à ses règles de droit interne, cela devra nécessairement se produire au moment où la question est posée à l'administration belge; qui sur ce point n'est qu'une simple personne intermédiaire entre l'administration étrangère et l'établissement financier belge.

Pour ces raisons, il ne semble pas opportun d'envoyer une notification depuis la Belgique » (*Doc. parl., Chambre, 2010-2011, Doc 53-1737/001, pp. 7 et 8*).

B.18. Comme la Cour l'a précisé dans son arrêt n° 6/2013 du 14 février 2013, les exigences procédurales « constituent des garanties importantes contre les ingérences arbitraires dans la vie privée du contribuable et des personnes avec lesquelles il a effectué des opérations financières ». La Cour a pris en compte dans cet arrêt la notification au contribuable, telle qu'elle est prévue par l'article 333/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, pour conclure que l'obligation faite aux établissements financiers de divulguer à l'administration fiscale la correspondance qu'ils ont échangée avec leurs clients est compatible avec le droit au respect de la vie privée dans les conditions fixées par la loi.

La différence de traitement en matière de notification entre les demandes de l'administration selon qu'elles sont faites à la requête d'un Etat étranger ou non est sans justification raisonnable. L'article 322, § 4, du CIR 1992 prévoit, en effet, que la demande de l'Etat étranger est assimilée à un indice de fraude fiscale. La notification au contribuable constitue dès lors une garantie importante contre l'ingérence dans sa vie privée.

B.19. Le moyen est fondé.

B.20. Afin d'éviter les importantes difficultés administratives que pourrait entraîner l'effet rétroactif de l'annulation, il convient, en application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, de maintenir les effets de la disposition annulée comme il est indiqué au dispositif.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 9, 2^o, de la loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses;

- maintient les effets de la disposition annulée à l'égard de toutes les applications qui en auraient été faites avant la publication du présent arrêt au *Moniteur belge*;

- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 16 mai 2013.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

R. Henneuse

GRONDWETTELIJK HOF

[2013/203067]

Uittreksel uit arrest nr. 66/2013 van 16 mei 2013

Rolnummer 5400

In zake : het beroep tot vernietiging betreffende de artikelen 7, 9 en 11 van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen, ingesteld door de vzw « Liga van belastingplichtigen » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en F. Daoût, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 10 mei 2012 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 14 mei 2012, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 7, 9 en 11 van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 10 november 2011, derde editie) door de vzw « Liga van belastingplichtigen », met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Lensstraat 13, Alexis Chevalier, wonende te 5080 Rhisnes, rue D'Arthey 7, Olivier Laurent, wonende te 1050 Brussel, Scepterstraat 84, Frédéric Ledain, wonende te 3740 Bilzen, Broekem 19A, en Pierre-Yves Novalet, wonende te 1380 Lasne, route de l'Etat 5.

(...)

II. In rechte

(...)

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De artikelen 7, 9 en 11 van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen bepalen :

« Art. 7. In artikel 319*bis*, tweede lid, [van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992,] ingevoegd bij de wet van 27 december 2006, worden de woorden ' bedoeld in artikel 318. ' vervangen door de woorden ' bedoeld in de artikelen 318, 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3. ' ».

« Art. 9. In artikel 333/1 van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 14 april 2011, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in § 1 wordt het eerste lid vervangen als volgt :

' In de gevallen bedoeld in de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, stelt de administratie de belastingplichtige in kennis van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij meent dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 leidt en die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen. Deze kennisgeving gebeurt bij aangetekende brief gelijktijdig met het verzenden van de voormelde vraag om inlichtingen. ' ;

2° paragraaf 1 wordt aangevuld met een lid luidende :

' Het eerste lid is evenmin van toepassing op de vragen vanwege de in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse administraties. ' ;

3° in § 2, 2°, worden de woorden ' artikel 322, § 2, ' vervangen door de woorden ' de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, ' ;

4° in § 2, 5°, worden de woorden ' artikel 322, §§ 2 tot 4. ' vervangen door de woorden ' de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, tweede lid. ' ».

« Art. 11. De artikelen 7 tot 9 hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2011 met uitzondering van artikel 9, 1°, dat in werking treedt op de eerste dag van de maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*.

Artikel 2 is van toepassing op de meerwaarden gerealiseerd vanaf het belastbare tijdperk dat aan aanslagjaar 2012 is verbonden ».

B.1.2. Zoals zij zijn gewijzigd bij die bepalingen, bepalen de artikelen 319*bis* en 333/1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) :

« Art. 319*bis*. De met de invordering belaste ambtenaren beschikken over alle onderzoeksbevoegdheden bepaald in dit Wetboek teneinde de vermogenssituatie van de schuldenaar te bepalen met het oog op het invorderen van de belasting en de voorheffingen verschuldigd in hoofdsom en opcentiemen, van de belastingverhogingen en administratieve boeten, van de interesten en van de kosten.

De in het eerste lid bedoelde bevoegdheden van de ambtenaren belast met de invordering worden eveneens uitgeoefend zonder de beperkingen ten aanzien van de instellingen bedoeld in de artikelen 318, 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3 ».

« Art. 333/1. § 1. In de gevallen bedoeld in de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, stelt de administratie de belastingplichtige in kennis van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij meent dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 leidt en die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen. Deze kennisgeving gebeurt bij aangetekende brief gelijktijdig met het verzenden van de voormelde vraag om inlichtingen.

Het eerste lid is niet van toepassing als de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De kennisgeving gebeurt desgevallend post factum bij een ter post aangetekende brief, uiterlijk 30 dagen na het verzenden van de in het eerste lid vermelde vraag om inlichtingen.

Het eerste lid is evenmin van toepassing op de vragen vanwege de in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse administraties.

§ 2. De belastingadministratie bezorgt de minister eenmaal per jaar een verslag dat onder meer volgende informatie bevat :

1° het aantal keer dat in overeenstemming met artikel 318, tweede lid, een onderzoek is gevoerd bij financiële instellingen en gegevens zijn gebruikt met het oog op het belasten van hun cliënten;

2° het aantal keren dat in overeenstemming met de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, een onderzoek is gevoerd en gegevens zijn opgevraagd bij financiële instellingen;

3° de concrete aanwijzingen, opgedeeld in categorieën, waardoor de personen bedoeld in artikel 322, § 2, tweede lid, zich hebben laten leiden bij hun beslissing om een machtiging te verlenen;

4° het aantal positieve en negatieve beslissingen van de directeuren;

5° een globale evaluatie, zowel op technisch vlak als op juridisch vlak van de wijze waarop de procedure volgens de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, tweede lid is gevoerd.

Dit verslag wordt openbaar gemaakt door de Minister van Financiën en overgezonden aan de Kamer van volksvertegenwoordigers ».

B.1.3. Artikel 318, waarnaar in de bestreden bepalingen wordt verwezen, luidt :

« In afwijking van de bepalingen van artikel 317, en onverminderd de toepassing van de artikelen 315, 315*bis* en 316, is de administratie niet gemachtigd om in de rekeningen, boeken en documenten van de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van hun cliënten.

Indien evenwel, het op basis van de artikelen 315, 315*bis* en 316 uitgevoerd onderzoek concrete elementen aan het licht brengt die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden, kan de ambtenaar die hiertoe wordt aangesteld door de Minister van Financiën een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten uit de rekeningen, boeken en documenten van de instelling inlichtingen te putten die het mogelijk maken het onderzoek te voltooien en de door deze cliënt verschuldigde belastingen te bepalen ».

Vóór de wijziging ervan bij artikel 166 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, in werking getreden op 16 april 2012, luidde artikel 322 van het WIB 1992, waarnaar in de bestreden bepalingen wordt verwezen als volgt :

« § 1. De administratie mag, wat een bepaalde belastingplichtige betreft, geschreven attesten inzamelen, derden horen, een onderzoek instellen, en binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, van natuurlijke of rechtspersonen, alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alle inlichtingen vorderen die zij nodig acht om de juiste heffing van de belasting te verzekeren.

Nochtans mag het recht om derden te horen en om een onderzoek in te stellen slechts worden uitgeoefend door een ambtenaar met een hogere graad dan die van controleur.

§ 2. Wanneer de administratie bij het onderzoek over één of meer aanwijzingen van belastingontduiking beschikt of wanneer de administratie zich voorneemt om de belastbare grondslag te bepalen overeenkomstig artikel 341, wordt een bank-, wissel-, krediet- of spaarinstelling als een derde beschouwd waarop de bepalingen van paragraaf 1 onverminderd van toepassing zijn.

In voorkomend geval kan een ambtenaar met minstens de graad van directeur, die hiertoe werd aangesteld door de Minister van Financiën, een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten om bij een bank-, wissel-, krediet- en spaarinstelling elke inlichting op te vragen die nuttig kan zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige te bepalen.

De door de minister aangestelde ambtenaar mag de machtiging slechts verlenen :

1° nadat de ambtenaar die het onderzoek voert, de inlichtingen en gegevens met betrekking tot de rekeningen tijdens het onderzoek middels een vraag om inlichtingen als bedoeld in artikel 316 heeft gevraagd en bij die vraag duidelijk heeft aangegeven dat hij de toepassing van artikel 322, § 2, kan vragen indien de belastingplichtige de gevraagde gegevens verborgen houdt of ze weigert te verschaffen. De opdracht bedoeld in het tweede lid kan pas aanvangen wanneer de termijn bepaald in artikel 316 is verlopen;

2° nadat hij heeft vastgesteld dat het gevoerde onderzoek een eventuele toepassing van artikel 341 uitwijst of één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd en dat er vermoedens zijn dat de belastingplichtige gegevens daarover bij een in het tweede lid bedoelde instelling verborgen houdt of dat de belastingplichtige weigert om die gegevens zelf te verschaffen.

§ 3. Iedere bank-, wissel-, krediet- en spaarinstelling is er toe gehouden om volgende gegevens kenbaar te maken bij een centraal aanspreekpunt dat door de Nationale Bank van België wordt gehouden : de identiteit van de cliënten en de nummers van hun rekeningen en contracten.

Wanneer de door de minister aangestelde ambtenaar bedoeld in paragraaf 2, derde lid, heeft vastgesteld dat het gevoerde onderzoek bedoeld in paragraaf 2, één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd, kan hij de beschikbare gegevens over die belastingplichtige opvragen bij dat centraal aanspreekpunt.

De Koning bepaalt de werking van het centraal aanspreekpunt.

§ 4. De paragrafen 2 en 3 zijn eveneens van toepassing wanneer een inlichting wordt gevraagd door een buitenlandse Staat :

1° hetzij in het geval bedoeld in artikel 338, § 5;

2° hetzij overeenkomstig de bepalingen met betrekking tot de uitwisseling van inlichtingen in een van toepassing zijnde overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting of een andere internationale overeenkomst in het kader waarvan de wederkerigheid is gewaarborgd.

De vraag van de buitenlandse Staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing als bedoeld in paragraaf 2. In dat geval verleent de door de minister aangestelde ambtenaar, in afwijking van paragraaf 2, de machtiging op basis van de vraag gesteld door de buitenlandse Staat ».

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

Wat het belang betreft

B.2.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen om in rechte op te treden tegen artikel 9 van de wet van 7 november 2011, dat alleen betrekking zou hebben op de buitenlandse belastingplichtigen.

B.2.2. Aangezien de vragen om inlichtingen die uitgaan van buitenlandse administraties bedoeld in artikel 322, § 4, van het WIB 1992, betrekking kunnen hebben op belastingplichtigen wier bescherming valt onder het maatschappelijk doel van de vzw « Liga van belastingplichtigen », doet die rechtspersoon blijken van het vereiste belang om in rechte op te treden tegen artikel 9 van de wet van 7 november 2011.

B.2.3. Aangezien het belang van minstens een van de verzoekende partijen is aangetoond, dient het belang van de andere partijen die het verzoekschrift in die zaak gezamenlijk hebben ingediend, niet te worden onderzocht.

De exceptie wordt verworpen.

Wat het onderwerp van het beroep betreft

B.3.1. De Ministerraad is van mening dat het Hof het onderwerp van het beroep tot vernietiging moet beperken tot artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 en tot artikel 11, eerste lid, ervan, in zoverre daarin de inwerkingtreding van de artikelen 7 en 9 van die wet wordt vastgesteld.

B.3.2. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, moeten de middelen van het verzoekschrift te kennen geven welke van de regels waarvan het Hof de naleving waarborgt, zouden zijn geschonden, alsook welke de bepalingen zijn die deze regels zouden schenden, en uiteenzetten in welk opzicht die regels door de bedoelde bepalingen zouden zijn geschonden.

Die bepaling vereist derhalve dat de verzoekende partijen aangeven welke de artikelen zijn die volgens hen een schending uitmaken van de in de middelen uiteengezette normen waarvan het Hof de naleving verzekert.

Het Hof dient de omvang van het beroep tot vernietiging te bepalen aan de hand van de inhoud van het verzoekschrift, inzonderheid op basis van de uiteenzetting van de middelen. Het beperkt zijn onderzoek tot de bepalingen waarvan wordt uiteengezet in welk opzicht zij de in de middelen aangevoerde bepalingen zouden schenden.

B.3.3. Uit het verzoekschrift blijkt dat alleen artikel 7, artikel 9, 2°, en artikel 11, eerste lid, in zoverre het de inwerkingtreding van de artikelen 7 en 9 vaststelt, van de wet van 7 november 2011 door de verzoekende partijen worden bekritiseerd.

B.3.4. Het beroep is derhalve niet ontvankelijk in zoverre het is gericht tegen de wijzigingen die in artikel 333/1 van het WIB 1992 zijn aangebracht bij artikel 9, 1°, 3° en 4°, van de wet van 7 november 2011.

Het is eveneens niet ontvankelijk in zoverre het is gericht tegen het tweede lid van artikel 11 van de wet van 7 november 2011, alsook tegen het eerste lid van dat artikel, in zoverre het de inwerkingtreding vaststelt van andere artikelen dan de artikelen 7 en 9, 2°, van die wet.

Ten gronde

Wat artikel 7 van de wet van 7 november 2011 betreft

B.4.1. De verzoekende partijen leiden een middel af uit de schending van de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Zij zijn van mening dat artikel 7 van de wet van 7 november 2011 een einde maakt aan elke beperking van de onderzoeksbevoegdheid van de met de invordering belaste ambtenaren, met andere woorden de ontvangers, wat betreft de bankrekeningen van hun schuldenaars, de belastingplichtigen. Daarnaast voeren zij aan dat, indien de wijziging die is aangebracht in artikel 319bis van het WIB 1992 bij artikel 7 van de wet van 7 november 2011 in die zin moet begrepen dat zij het de ontvangers eveneens mogelijk maakt toegang te hebben tot het centraal aanspreekpunt dat is opgericht bij artikel 322, § 3, hetgeen zij betwisten, die bepaling in strijd is met de aangevoerde grondwetsbepalingen.

B.4.2. De Ministerraad is van mening dat het middel onontvankelijk moet worden verklaard in zoverre het de schending aanvoert van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet door artikel 7 van de wet van 7 november 2011 door het feit dat de door de ontvanger verkregen inlichtingen zouden kunnen worden meegedeeld aan de aanslagambtenaar, omdat de partijen in hun verzoekschrift niet preciseren hoe de gegevens kunnen worden meegedeeld.

Luidens het verzoekschrift kunnen de inlichtingen die worden verkregen door de met de invordering belaste ambtenaren, aan alle andere ambtenaren van de belastingadministratie, met inbegrip van diegenen die zijn belast met het vaststellen van de belastbare grondslag en met de vestiging van de belasting, worden meegedeeld. In hun memorie van antwoord verwijzen de verzoekende partijen in dat opzicht naar de artikelen 335 en 336 van het WIB 1992 en naar een arrest van het Hof van Cassatie van 18 november 2010 (*Arr. Cass.*, 2010, nr. 683).

B.4.3. De grief in verband met de overdracht van de gegevens die de met de invordering belaste ambtenaren hebben verkregen, aan de andere ambtenaren van de belastingadministratie blijkt voldoende uit het verzoekschrift.

De exceptie wordt verworpen.

B.5.1. Artikel 319*bis*, tweede lid, van het WIB 1992 vindt zijn oorsprong in artikel 8 van de programmawet (I) van 27 december 2006 en bepaalde, tot de wijziging ervan bij artikel 7 van de wet van 7 november 2011 :

« De in het eerste lid bedoelde bevoegdheden van de ambtenaren belast met de invordering worden eveneens uitgeoefend zonder de beperkingen ten aanzien van de instellingen bedoeld in artikel 318 ».

Uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat de wetgever de bevoegdheden van de met de invordering van de belasting belaste ambtenaren heeft willen uitbreiden :

« Dit impliceert dus dat de ambtenaren belast met de invordering, zonder dat de beperkingen van bevoegdheid voorzien in artikel 318, WIB 92 op hen van toepassing zijn, kennis kunnen nemen van alle gegevens met betrekking tot de vaststelling van de vermogenstoestand van een belastingschuldige die worden bijgehouden door een of verschillende instellingen bepaald bij artikel 318, WIB 92, waarbij wordt uitgesloten dat de aldus medegedeelde gegevens met het oog op de vestiging van de door deze schuldenaar verschuldigde belasting worden gebruikt » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, p. 18).

B.5.2. Naar aanleiding van de wijzigingen die in artikel 322 van het WIB 1992 zijn aangebracht en van de invoering van een artikel 333/1 in dat Wetboek bij de artikelen 55 en 56 van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, heeft de wetgever, met artikel 7 van de wet van 7 november 2011, artikel 319*bis*, tweede lid, van het WIB 1992 willen aanpassen opdat de met de invordering van de belasting belaste ambtenaren niet ertoe gehouden zouden zijn dezelfde regels als de aanslagambtenaren te volgen. De memorie van toelichting vermeldt dienaangaande :

« Teneinde de invorderingsambtenaren toe te laten om in het kader van hun specifieke opdracht aan bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen te kunnen blijven inlichtingen vragen betreffende hun cliënten met het oog op het vaststellen van hun vermogenstoestand, zonder de in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, WIB 92, vermelde voorwaarden te moeten naleven, zoals dit nu al het geval is met betrekking tot de inlichtingen die worden gevraagd bij toepassing van artikel 318, WIB 92, wordt artikel 319*bis*, WIB 92 aangepast.

Het centraal aanspreekpunt bedoeld in artikel 322, § 3, WIB 92 zal overeenkomstig artikel 322, § 1, WIB 92 door de ontvangers als een derde beschouwd worden » (*Parl. St.*, Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 6).

B.6. Het inwinnen en het verwerken van gegevens in verband met rekeningen en financiële transacties vormen een inmenging in het privéleven van de betrokken personen, alsook van de personen met wie zij die financiële verrichtingen hebben gedaan.

Ook al maken het inwinnen en het verwerken van dergelijke gegevens het niet altijd mogelijk rechtstreeks binnen te dringen in de communicaties die betrekking kunnen hebben op het privéleven in zijn meest intieme vorm, toch kunnen die onderzoeksmaatregelen min of meer nauwkeurige en eensluidende gegevens aan het licht brengen over « het gedrag, de meningen of de gevoelens » van de persoon die daarvan het voorwerp uitmaakt (zie *mutatis mutandis*, EHRM, 2 september 2010, *Uzun* t. Duitsland, § 52).

Het Hof moet bijgevolg erover waken dat de wetgever, wanneer hij voor de belastingadministratie mogelijkheden creëert om inzage te hebben van gegevens met betrekking tot rekeningen en financiële transacties, de voorwaarden naleeft waaronder een dergelijke inmenging in het recht op de bescherming van het privéleven en, in voorkomend geval, van het gezinsleven toelaatbaar is in het licht van artikel 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.7. Volgens de verzoekende partijen zouden de bestreden bepalingen ook moeten worden getoetst in het licht van de waarborgen waarin artikel 29 van de Grondwet voorziet.

Die bepaling, die het briefgeheim waarborgt, verbiedt in beginsel dat de briefwisseling kan worden onderschept en geopend.

De bestreden bepalingen, die de belastingadministratie toeestaan de briefwisseling tussen de financiële instellingen en hun cliënten te onderscheppen, schenden derhalve artikel 29 van de Grondwet niet.

B.8.1. Artikel 22 van de Grondwet heeft tot doel de personen te beschermen tegen inmengingen in hun privéleven en gezinsleven.

Het Hof moet bijgevolg nog nagaan of de verplichting voor de financiële instellingen om aan de belastingadministratie de briefwisseling vrij te geven die zij met hun cliënten hebben gehad, bestaanbaar is met het recht op eerbiediging van het privéleven.

B.8.2. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 22 van de Grondwet blijkt dat de Grondwetgever « een zo groot mogelijke concordantie [heeft willen nastreven] met artikel 8 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), teneinde betwistingen over de inhoud van dit Grondwetsartikel respectievelijk art. 8 van het EVRM te vermijden » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 997/5, p. 2).

B.8.3. De rechten die bij artikel 22 van de Grondwet en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens worden gewaarborgd, zijn niet absoluut. Hoewel artikel 22 van de Grondwet aan eenieder het recht op eerbiediging van zijn privéleven en zijn gezinsleven toekent, voegt die bepaling daaraan immers onmiddellijk toe : « behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald ».

Die grondwetsbepaling waarborgt derhalve dat geen enkele overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven kan plaatsvinden dan krachtens voldoende precieze regels aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering, waarbij elke inmenging in dat recht dient te beantwoorden aan een dwingende maatschappelijke behoefte en evenredig dient te zijn met de nagestreefde wettige doelstelling.

B.9. Artikel 7 van de wet van 7 november 2011 streeft een doel van algemeen belang na in de zin van artikel 8.2 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de doeltreffende invordering van de belasting ertoe strekt de gelijkheid van de burgers voor de fiscale wet te waarborgen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, wat noodzakelijk is om « het economisch welzijn van het land » te verzekeren.

B.10. Het Hof moet voorts nagaan of die inmenging voldoet aan het wettigheidsbeginsel en of zij redelijk is verantwoord.

B.11.1. Door aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voor te behouden om te bepalen in welke gevallen en onder welke voorwaarden het recht op eerbiediging van het privéleven kan worden aangetast, waarborgt artikel 22 van de Grondwet iedere burger dat geen enkele inmenging in dat recht toegelaten is dan krachtens de regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.

Naast die formele wettigheidsvereiste legt artikel 22 van de Grondwet eveneens de verplichting op dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven in duidelijke en voldoende nauwkeurige bewoordingen wordt geformuleerd die het mogelijk maken de hypothesen te voorzien waarin de wetgever een dergelijke inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven toestaat.

Evenzo houdt de vereiste van voorzienbaarheid waaraan de wet moet voldoen om in overeenstemming te worden bevonden met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in dat de formulering ervan voldoende precies is zodat elk individu in de gegeven omstandigheden in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien (EHRM, 17 februari 2004, *Maestri* t. Italië, § 30).

De wet moet waarborgen bieden tegen willekeurige aantastingen door de overheid van het recht op eerbiediging van het privéleven, namelijk door de beoordelingsbevoegdheid van de betrokken overheden op voldoende duidelijke wijze af te bakenen, enerzijds, en door in een effectief jurisdictioneel toezicht te voorzien, anderzijds (zie, onder andere, EHRM, 4 mei 2000, *Rotaru* t. Roemenië, § 55; 6 juni 2006, *Segerstedt-Wiberg* t. Zweden, § 76; 4 juli 2006, *Lupsa* t. Roemenië, § 34).

B.11.2. Artikel 7 van de wet van 7 november 2011 staat een inmenging, door de administratie, toe in het privéleven van de belastingplichtige teneinde zijn vermogenssituatie vast te stellen om de invordering van de belasting te verzekeren, zonder haar ertoe te verplichten te voldoen aan de voorwaarden bepaald in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, van het WIB 1992.

De invordering van de belasting gebeurt op een ogenblik dat de belastingschuld is vastgesteld en in de hypothese dat zij niet is betaald door de belastingplichtige.

De bestreden bepaling voldoet dus aan het wettigheidsbeginsel.

B.12. Het Hof moet voorts nagaan of de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de belastingplichtige en van de personen met wie hij financiële verrichtingen heeft gedaan, redelijk is verantwoord. Daartoe dient te worden nagegaan of de motieven die zijn aangevoerd om die inmenging te verantwoorden, relevant en toereikend zijn, alsook of het evenredigheidsbeginsel is nageleefd.

B.13. Door de administratie toe te staan zich te mengen in het privéleven van de belastingplichtige teneinde zijn vermogenssituatie vast te stellen om de invordering van de belasting te verzekeren, zonder haar ertoe te verplichten de voorwaarden bepaald in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, van het WIB 1992 na te leven, behandelt artikel 7 van de wet van 7 november 2011 de belastingplichtigen op een verschillende manier naargelang hun privéleven wordt aangetast op het ogenblik van de vestiging van de belasting dan wel op het ogenblik van de invordering ervan.

In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, gaat het om vergelijkbare categorieën.

Het verschil in behandeling kan evenwel objectief en redelijk worden verantwoord door het feit dat de aantasting van het recht op het privéleven met het oog op de invordering van de belasting niet evenveel opzoekingen vergt als het vaststellen van het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige. De onderzoeksbevoegdheden waarover de met de invordering belaste ambtenaren beschikken, beogen uitsluitend de vaststelling van de vermogenssituatie van de schuldenaar teneinde de invordering van de belasting te verzekeren. De voorwaarden bepaald in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, van het WIB 1992 inzake het zoeken naar gegevens aan de hand waarvan het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige kan worden vastgesteld, zijn relevant wanneer het erom gaat de belasting te vestigen op basis van aanwijzingen van belastingontduiking of een vertekening tussen de aangegeven inkomsten en de goedgeheid van de belastingplichtige; zij zijn dat niet wanneer het erom gaat een verschuldigde belasting in te vorderen.

Overigens, alleen inlichtingen die noodzakelijk zijn om de vermogenssituatie van de schuldenaar vast te stellen met het oog op de invordering van de belasting kunnen worden opgevraagd bij de financiële instellingen door de met de invordering belaste ambtenaren, waarbij die ambtenaren bovendien ertoe zijn gehouden, bij de inwinning en verwerking van die inlichtingen, de voorschriften na te leven van de wet van 8 december 1992 « tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens », binnen de perken van het materiële toepassingsgebied ervan.

Bovendien is « hij die, uit welchen hoofde ook, optreedt bij de toepassing van de belastingwetten [...], buiten het uitoefenen van zijn ambt, verplicht tot de meest volstrekte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft » (artikel 337, eerste lid, van het WIB 1992). De schending van dat beroepsgeheim wordt bestraft overeenkomstig artikel 458 van het Strafwetboek (artikel 453 van het WIB 1992). Die verplichting impliceert dat de belastingadministratie geen bij een financiële instelling verkregen inlichtingen betreffende het privéleven van een belastingplichtige die niet noodzakelijk zouden zijn om een juiste inning van de belasting te waarborgen, mag gebruiken of aan derden mag meedelen.

Ten slotte blijkt uit de in B.5.1 en B.5.2 aangehaalde parlementaire voorbereiding duidelijk dat de wetgever heeft uitgesloten dat de inlichtingen die worden verkregen om de invordering van de belasting mogelijk te maken, zouden worden gebruikt voor de vestiging van de belasting en dat het in artikel 322, § 3, van het WIB 1992 vermelde centraal aanspreekpunt, overeenkomstig artikel 322, § 1, van het WIB 1992, door de ontvangers wordt beschouwd als een derde.

B.14. Het middel is niet gegrond.

Wat artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 betreft

B.15. De verzoekende partijen leiden een middel af uit de schending van de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Artikel 9 van de wet van 7 november 2011 heeft een einde gemaakt aan de verplichting om de belastingplichtige in te lichten wanneer de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat. De verzoekende partijen zijn van mening dat die bepaling discriminerend is en afbreuk doet aan het recht op het privéleven.

B.16. Artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 voegt in artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992 een lid in dat bepaalt dat het eerste lid van paragraaf 1 niet van toepassing is op de vragen om inlichtingen uitgaande van buitenlandse administraties, bedoeld in artikel 322, § 4.

B.17. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 november 2011 blijkt dat volgens de wetgever de informatieplicht onder de verantwoordelijkheid van de buitenlandse administratie valt. De memorie van toelichting vermeldt :

« Wanneer een buitenlandse administratie een aanvraag doet, moet immers worden geacht, gelet op de bijzondere procedures voor dergelijke vragen, dat de buitenlandse administratie vooraf reeds de nodige onderzoeksverrichtingen bij de belastingplichtige zelf heeft verricht zodat de voorafgaande kennisgeving enkel kan leiden tot nutteloos tijdverlies » (*Parl. St.*, Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 7).

In haar advies heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State zich afgevraagd of het verschil in behandeling, op het vlak van de kennisgeving, tussen de vragen die uitgaan van België en die welke uitgaan van het buitenland verantwoord is. Zij heeft twijfels geuit bij het aangevoerde tijdsverlies, aangezien het « in kennis stellen van het verzoek van de buitenlandse Staat om het bankgeheim te doorbreken [...] overeenkomstig artikel 331/1, § 1, eerste lid WIB 92 gelijktijdig gebeurt met het verzoek om inlichtingen bij de bank » (*Parl. St.*, Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 26). De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft overigens een tegenstrijdigheid opgemerkt tussen de memorie van toelichting, waarin wordt uitgegaan van de idee dat de belastingplichtige is ingelicht door de buitenlandse administratie, en de uitleg van de gemachtigde die stelt dat de kennisgeving aan de belastingplichtige problemen kan doen rijzen voor de buitenlandse administratie (*ibid.*). Het wetsontwerp heeft de bepaling behouden, ondanks het advies van de afdeling wetgeving. De memorie van toelichting vermeldt daaromtrent :

« Daarentegen is de regering van mening dat het noodzakelijk is de aanvulling aan artikel 333/1, § 1, WIB 92 met betrekking tot het niet moeten toesturen van een kennisgeving aan een buitenlandse belastingplichtige te behouden. De Raad van State gaat er in het advies nr. 49 856/1 blijkbaar van uit dat in de andere landen een gelijkaardige regel bestaat inzake het vragen van inlichtingen aan financiële instellingen. Niets is echter minder waar. In de meeste landen is er geen enkele beperking van de mogelijkheid om dergelijke inlichtingen te vragen. In die zin is het dan ook terecht dat de gedelegeerde ambtenaar in antwoord op een vraag vanwege de Raad van State opmerkt dat een eventuele toezending van een kennisgeving door de Belgische administratie het onderzoek in de andere Staat in gevaar kan brengen. De buitenlandse administratie moet immers effectief alle stappen ondernemen binnen haar eigen bevoegdheden om de vereiste inlichtingen te bekomen maar dit impliceert dus zelden dat er een kennisgeving aan de buitenlandse belastingplichtige moet worden verzonden.

In het geval de buitenlandse administratie krachtens haar internrechtelijke regels verplicht is een kennisgeving te doen, zal dat noodzakelijkerwijs moeten gebeuren op het ogenblik dat de vraag aan de Belgische administratie wordt gesteld die op dat punt enkel een tussenpersoon is tussen de buitenlandse administratie en de Belgische financiële instelling.

Om die redenen lijkt het niet opportuun om vanuit België een kennisgeving toe te sturen » (*Parl. St.*, Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, pp. 7 en 8).

B.18. Zoals het Hof heeft gepreciseerd in zijn arrest nr. 6/2013 van 14 februari 2013 vormen de procedurele vereisten « belangrijke waarborgen tegen willekeurige inmengingen in het privéleven van de belastingplichtige en van de personen met wie hij financiële verrichtingen heeft gedaan ». Het Hof heeft in dat arrest rekening gehouden met de kennisgeving aan de belastingplichtige, zoals bepaald in artikel 333/1, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 om te besluiten dat de verplichting voor de financiële instellingen om aan de belastingadministratie de briefwisseling vrij te geven die zij met hun cliënten hebben gehad verenigbaar is met het recht op de eerbiediging van het privéleven onder de bij de wet bepaalde voorwaarden.

Het verschil in behandeling inzake de kennisgeving tussen de vragen van de administratie naargelang die al dan niet het gevolg zijn van een verzoek van een buitenlandse Staat is niet redelijk verantwoord. Artikel 322, § 4, van het WIB 1992 bepaalt immers dat de vraag van de buitenlandse Staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking. De kennisgeving aan de belastingplichtige vormt derhalve een belangrijke waarborg tegen de inmenging in zijn privéleven.

B.19. Het middel is gegrond.

B.20. Teneinde belangrijke administratieve moeilijkheden te vermijden die de terugwerkende kracht van de vernietiging zou veroorzaken, dienen de gevolgen van de vernietigde bepaling, met toepassing van artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, te worden gehandhaafd zoals aangegeven in het beschikkend gedeelte.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 9, 2^o, van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen;
- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepaling ten aanzien van alle toepassingen die ervan zouden zijn gemaakt vóór de bekendmaking van dit arrest in het *Belgisch Staatsblad*;
- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 16 mei 2013.

De griffier,
P.-Y. Dutilleux

De voorzitter,
R. Henneuse

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2013/203067]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 66/2013 vom 16. Mai 2013

Geschäftsverzeichnisnummer 5400

In Sachen: Klage auf Nichtigklärung der Artikel 7, 9 und 11 des Gesetzes vom 7. November 2011 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen, erhoben von der VoG «Ligue des Contribuables» und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 10. Mai 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 14. Mai 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigklärung der Artikel 7, 9 und 11 des Gesetzes vom 7. November 2011 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 10. November 2011, dritte Ausgabe): die VoG «Ligue des Contribuables», mit Vereinigungssitz in 1000 Brüssel, rue Lens 13, Alexis Chevalier, wohnhaft in 5080 Rhisnes, rue D'Arthey 7, Olivier Laurent, wohnhaft in 1050 Brüssel, rue du Sceptre 84, Frédéric Ledain, wohnhaft in 3740 Bilzen, Broekem 19A, und Pierre-Yves Novalet, wohnhaft in 1380 Lasné, route de l'Etat 5.

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die Artikel 7, 9 und 11 des Gesetzes vom 7. November 2011 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen lauten:

«Art. 7. In Artikel 319*bis* Absatz 2 [des Einkommensteuergesetzbuches 1992], eingefügt durch das Gesetz vom 27. Dezember 2006, werden die Wörter ' werden ebenfalls ohne die in Bezug auf die in Artikel 318 erwähnten Institute vorgesehenen Einschränkungen ausgeübt ' durch die Wörter ' werden ebenfalls ohne die Einschränkungen ausgeübt, die in Bezug auf die in den Artikeln 318, 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 erwähnten Institute vorgesehen sind ' ersetzt».

«Art. 9. Artikel 333/1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch das Gesetz vom 14. April 2011, wird wie folgt abgeändert:

1. In § 1 wird Absatz 1 wie folgt ersetzt:

' In den in den Artikeln 322 § 2 und 327 § 3 Absatz 2 erwähnten Fällen teilt die Verwaltung dem Steuerpflichtigen das oder die Indizien der Steuerhinterziehung oder die Elemente mit, aufgrund deren sie der Ansicht ist, dass die durchgeführten Untersuchungen zu einer Anwendung von Artikel 341 führen können, und die ein Auskunftersuchen bei einem Finanzinstitut rechtfertigen. Diese Notifizierung erfolgt per Einschreibebrief zeitgleich mit der Versendung des vorerwähnten Auskunftersuchens. '

2. Paragraph 1 wird durch einen Absatz mit folgendem Wortlaut ergänzt:

' Absatz 1 ist auch nicht auf Auskunftersuchen von ausländischen Verwaltungen wie in Artikel 322 § 4 erwähnt anwendbar. '

3. In § 2 Nr. 2 werden die Wörter ' gemäß Artikel 322 § 2 ' durch die Wörter ' gemäß den Artikeln 322 § 2 und 327 § 3 Absatz 2 ' ersetzt.

4. In § 2 Nr. 5 werden die Wörter ' gemäß Artikel 322 §§ 2 bis 4 ' durch die Wörter ' gemäß den Artikeln 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 Absatz 2 ' ersetzt».

«Art. 11. Die Artikel 7 bis 9 werden wirksam mit 1. Juli 2011, mit Ausnahme von Artikel 9 Nr. 1, der am ersten Tag des Monats nach dem Monat der Veröffentlichung des vorliegenden Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft tritt.

Artikel 2 ist auf Mehrwerte anwendbar, die ab dem an das Steuerjahr 2012 gebundenen Besteuerungszeitraum verwirklicht werden».

B.1.2. In der durch diese Bestimmungen abgeänderten Fassung lauten die Artikel 319*bis* und 333/1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992):

«Art. 319*bis*. Mit der Eintreibung beauftragte Beamte verfügen über alle Untersuchungsbefugnisse, die in vorliegendem Gesetzbuch vorgesehen sind, um die Vermögenslage des Schuldners zu bestimmen im Hinblick auf die Gewährleistung der Eintreibung der als Hauptsumme und Zuschlaghundertstel geschuldeten Steuern und Vorabzüge, der Steuerzuschläge und administrativen Geldbußen, der Zinsen und Kosten.

Die in Absatz 1 erwähnten Befugnisse der mit der Eintreibung beauftragten Beamten werden ebenfalls ohne die Einschränkungen ausgeübt, die in Bezug auf die in den Artikeln 318, 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 erwähnten Institute vorgesehen sind».

«Art. 333/1. § 1. In den in den Artikeln 322 § 2 und 327 § 3 Absatz 2 erwähnten Fällen teilt die Verwaltung dem Steuerpflichtigen das oder die Indizien der Steuerhinterziehung oder die Elemente mit, aufgrund deren sie der Ansicht ist, dass die durchgeführten Untersuchungen zu einer Anwendung von Artikel 341 führen können, und die ein Auskunftersuchen bei einem Finanzinstitut rechtfertigen. Diese Notifizierung erfolgt per Einschreibebrief zeitgleich mit der Versendung des vorerwähnten Auskunftersuchens.

Absatz 1 ist nicht anwendbar, wenn die Rechte der Staatskasse gefährdet sind. Die Notifizierung erfolgt gegebenenfalls nachträglich per Einschreibebrief, und zwar spätestens dreißig Tage nach Versendung des in Absatz 1 erwähnten Auskunftersuchens.

Absatz 1 ist auch nicht auf Auskunftersuchen von ausländischen Verwaltungen wie in Artikel 322 § 4 erwähnt anwendbar.

§ 2. Die Steuerverwaltung gibt dem Minister einmal pro Jahr einen Bericht ab, der unter anderem folgende Informationen enthält:

1. wie oft gemäß Artikel 318 Absatz 2 eine Untersuchung bei Finanzinstituten durchgeführt wurde und Angaben im Hinblick auf die Besteuerung ihrer Kunden verwendet wurden,

2. wie oft gemäß den Artikeln 322 § 2 und 327 § 3 Absatz 2 eine Untersuchung durchgeführt wurde und Angaben bei Finanzinstituten angefragt wurden,

3. konkrete Indizien, aufgeteilt in Kategorien, durch die in Artikel 322 § 2 Absatz 2 erwähnte Personen sich bei ihrer Entscheidung, eine Ermächtigung zu erteilen, haben leiten lassen,

4. Anzahl positiver und negativer Entscheidungen der Direktoren,

5. Gesamtbewertung sowohl auf technischer als auch auf rechtlicher Ebene der Art und Weise, wie das Verfahren gemäß den Artikeln 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 Absatz 2 geführt wurde.

Dieser Bericht wird vom Minister der Finanzen veröffentlicht und der Abgeordnetenkammer übermittelt».

B.1.3. Artikel 318, auf den in den angefochtenen Bestimmungen Bezug genommen wird, lautet:

«In Abweichung von den Bestimmungen von Artikel 317 und unbeschadet der Anwendung der Artikel 315, 315*bis* und 316 ist die Verwaltung nicht ermächtigt, in den Konten, Büchern und Unterlagen von Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstituten Auskünfte im Hinblick auf die Veranlagung deren Kunden einzuholen.

Hat jedoch eine auf der Grundlage der Artikel 315, 315*bis* und 316 durchgeführte Untersuchung konkrete Elemente ans Licht gebracht, die das Bestehen oder die Vorbereitung eines Steuerhinterziehungsmechanismus vermuten lassen können, kann der zu diesem Zweck vom Minister der Finanzen bestimmte Beamte einen Beamten mit mindestens dem Dienstgrad eines Inspektors damit beauftragen, in den Konten, Büchern und Unterlagen des Instituts Auskünfte zu sammeln, die es ermöglichen, die Untersuchung zu vervollständigen und die von diesem Kunden geschuldeten Steuern festzulegen».

Vor seiner Abänderung durch Artikel 166 des Programmgesetzes (I) vom 29. März 2012, der am 16. April 2012 in Kraft getreten ist, lautete Artikel 322 des EStGB 1992, auf den in den angefochtenen Bestimmungen Bezug genommen wird:

«§ 1. Die Verwaltung darf in Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen schriftliche Bescheinigungen einholen, Dritte anhören, Untersuchungen durchführen und in der von ihr festgelegten Frist, die aus rechtmäßigen Gründen verlängert werden kann, von natürlichen oder juristischen Personen und von Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit alle Auskünfte verlangen, die sie zur Gewährleistung der richtigen Steuererhebung für notwendig erachtet.

Das Recht Dritte anzuhören und Untersuchungen durchzuführen darf jedoch nur von einem Bediensteten mit einem Dienstgrad über dem eines Kontrolleurs ausgeübt werden.

§ 2. Verfügt die Verwaltung bei einer Untersuchung über ein oder mehrere Indizien der Steuerhinterziehung oder beabsichtigt die Verwaltung, die steuerpflichtige Grundlage gemäß Artikel 341 festzulegen, gelten Bank-, Wechsel-, Kredit- oder Sparinstitute als Dritte, auf die die Bestimmungen von § 1 ohne Einschränkung anwendbar sind.

Gegebenenfalls kann ein Beamter mit mindestens dem Dienstgrad eines Direktors, der zu diesem Zweck vom Minister der Finanzen bestimmt wird, einen Beamten mit mindestens dem Dienstgrad eines Inspektors damit beauftragen, bei Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstituten Auskünfte anzufragen, die für die Festlegung des Betrags der steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen zweckdienlich sein können.

Der vom Minister bestimmte Bedienstete darf die Ermächtigung nur erteilen:

1. nachdem der Bedienstete, der die Untersuchung durchführt, während der Untersuchung durch ein Auskunftersuchen wie in Artikel 316 erwähnt Informationen und Angaben in Bezug auf Konten angefragt hat und bei diesem Ersuchen deutlich angegeben hat, dass er die Anwendung von Artikel 322 § 2 beantragen kann, wenn der Steuerpflichtige angefragte Informationen verheimlicht oder ihre Mitteilung verweigert. Der in Absatz 2 erwähnte Auftrag kann erst nach Ablauf der in Artikel 316 erwähnten Frist beginnen,

2. nachdem er festgestellt hat, dass die durchgeführte Untersuchung Anleitung zu einer möglichen Anwendung von Artikel 341 gibt oder ein oder mehrere Indizien der Steuerhinterziehung ausgewiesen hat und dass es Vermutungen gibt, dass der Steuerpflichtige diesbezügliche Angaben bei einem in Absatz 2 erwähnten Institut verschleiert oder dass er sich weigert, sie selbst mitzuteilen.

§ 3. Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstitute sind verpflichtet, einer von der Belgischen Nationalbank verwalteten zentralen Kontaktstelle folgende Angaben mitzuteilen: Identität der Kunden und Nummern ihrer Konten und Verträge.

Hat der in § 2 Absatz 3 erwähnte vom Minister bestimmte Bedienstete festgestellt, dass die in § 2 erwähnte durchgeführte Untersuchung ein oder mehrere Indizien der Steuerhinterziehung ausgewiesen hat, kann er die verfügbaren Angaben über diesen Steuerpflichtigen bei der zentralen Kontaktstelle abfragen.

Der König legt die Funktionsweise der zentralen Kontaktstelle fest.

§ 4. Die Paragraphen 2 und 3 sind ebenfalls anwendbar, wenn ein ausländischer Staat um Auskünfte ersucht:

1. entweder in dem in Artikel 338 § 5 erwähnten Fall

2. oder gemäß Bestimmungen über den Auskunftsaustausch in einem anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder einem anderen internationalen Abkommen, durch das die Gegenseitigkeit gewährleistet wird.

Das Ersuchen des ausländischen Staates wird mit einem in § 2 erwähnten Indiz gleichgesetzt. In diesem Fall erteilt der vom Minister bestimmte Bedienstete die Ermächtigung in Abweichung von § 2 auf der Grundlage des Ersuchens des ausländischen Staates».

In Bezug auf die Zulässigkeit

Was das Interesse betrifft

B.2.1. Der Ministerrat stellt das Interesse der klagenden Parteien an der Klageerhebung gegen Artikel 9 des Gesetzes vom 7. November 2011 in Abrede, der sich nur auf ausländische Steuerpflichtige beziehen würde.

B.2.2. Da die Auskunftersuchen von ausländischen Verwaltungen wie in Artikel 322 § 4 des EStGB 1992 erwähnt sich auf Steuerpflichtige beziehen können, auf deren Schutz sich der Vereinigungszweck der VoG «Ligue des Contribuables» erstreckt, weist diese juristische Person das erforderliche Interesse an der Klageerhebung gegen Artikel 9 des Gesetzes vom 7. November 2011 auf.

B.2.3. Da das Interesse von mindestens einer der klagenden Parteien erwiesen ist, braucht das Interesse der anderen Parteien, die die Klageschrift in dieser Rechtssache gemeinsam eingereicht haben, nicht geprüft zu werden.

Die Einrede wird abgewiesen.

Was den Klagegegenstand betrifft

B.3.1. Der Ministerrat ist der Auffassung, dass der Gerichtshof den Klagegegenstand auf Artikel 9 Nr. 2 des Gesetzes vom 7. November 2011 und auf dessen Artikel 11 Absatz 1 beschränken müsse, insofern darin das Inkrafttreten der Artikel 7 und 9 dieses Gesetzes festgelegt werde.

B.3.2. 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.

Diese Bestimmung schreibt folglich vor, dass die klagenden Parteien angeben, welche Artikel ihrer Ansicht nach einen Verstoß gegen die in den Klagegründen angeführten Normen, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, darstellen würden.

Der Gerichtshof muss den Umfang der Nichtigkeitsklage anhand des Inhaltes der Klageschrift bestimmen, insbesondere aufgrund der Darlegung der Klagegründe. Er beschränkt seine Prüfung auf die Bestimmungen, bei denen dargelegt wird, in welcher Hinsicht sie gegen die in den Klagegründen angeführten Bestimmungen verstoßen würden.

B.3.3. Aus der Klageschrift geht hervor, dass nur Artikel 7, Artikel 9 Nr. 2 und Artikel 11 Absatz 1, insofern er das Inkrafttreten der Artikel 7 und 9 festlegt, des Gesetzes vom 7. November 2011 von den klagenden Parteien beanstandet werden.

B.3.4. Die Klage ist daher unzulässig, insofern sie gegen die durch Artikel 9 Nrn. 1, 3 und 4 des Gesetzes vom 7. November 2011 an Artikel 333/1 des EStGB 1992 vorgenommenen Änderungen gerichtet ist.

Sie ist ebenfalls unzulässig, insofern sie gegen Absatz 2 von Artikel 11 des Gesetzes vom 7. November 2011 sowie gegen Absatz 1 dieses Artikels, insoweit er das Inkrafttreten anderer Artikel als der Artikel 7 und 9 Nr. 2 dieses Gesetzes festlegt, gerichtet ist.

Zur Hauptsache

Was Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011 betrifft

B.4.1. Die klagenden Parteien leiten einen Klagegrund aus dem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 22 und 29 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention ab. Sie sind der Auffassung, dass Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011 jeder Einschränkung der Untersuchungsbefugnis der mit der Eintreibung beauftragten Beamten - d.h. der Einnahmer - bezüglich der Bankkonten ihrer Schuldner - der Steuerpflichtigen - ein Ende setze. Außerdem bringen sie vor, dass in dem Fall, dass die durch Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011 an Artikel 319*bis* des EStGB 1992 vorgenommene Änderung dahingehend auszulegen sei, dass sie es den Einnehmern ebenfalls ermögliche, Zugriff auf die durch Artikel 322 § 3 geschaffene zentrale Kontaktstelle zu haben - was sie anfechten -, diese Bestimmung im Widerspruch zu den angeführten Verfassungsbestimmungen stehe.

B.4.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, dass der Klagegrund für unzulässig zu erklären sei, insofern darin ein Verstoß gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung durch Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011, indem die vom Einnahmer erhaltenen Auskünfte dem Veranlagungsbeamten übermittelt werden könnten, geltend gemacht werde, weil die Parteien in ihrer Klageschrift nicht angaben, wie die Auskünfte übermittelt werden könnten.

Laut der Klageschrift könnten die Auskünfte, die die mit der Eintreibung beauftragten Beamten erhalten, allen anderen Beamten der Steuerverwaltung - einschließlich derjenigen, die mit der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage und mit der Festlegung der Steuer beauftragt sind - übermittelt werden. In ihrem Erwidierungsschriftsatz verweisen die klagenden Parteien in dieser Hinsicht auf die Artikel 335 und 336 des EStGB 1992 sowie auf einen Entscheid des Kassationshofes vom 18. November 2010 (*Pas.*, 2010, Nr. 683).

B.4.3. Der Beschwerdegrund im Zusammenhang mit der Übermittlung von Auskünften, die die mit der Eintreibung beauftragten Beamten erhalten haben, an andere Beamte der Steuerverwaltung geht zur Genüge aus der Klageschrift hervor.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.5.1. Artikel 319*bis* Absatz 2 des EStGB 1992 ist auf Artikel 8 des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 zurückzuführen und bestimmte bis zu seiner Abänderung durch Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011:

«Die in Absatz 1 erwähnten Befugnisse der mit der Eintreibung beauftragten Beamten werden ebenfalls ohne die in Bezug auf die in Artikel 318 erwähnten Institute vorgesehenen Einschränkungen ausgeübt».

Aus den Vorarbeiten zu diesem Gesetz geht hervor, dass der Gesetzgeber die Befugnisse der mit der Eintreibung beauftragten Beamten erweitern wollte:

«Dies bedeutet also, dass die mit der Eintreibung beauftragten Beamten, ohne dass die in Artikel 318 des EStGB 1992 vorgesehenen Befugnisseinschränkungen auf sie anwendbar sind, alle Angaben bezüglich der Bestimmung der Vermögenslage eines Steuerpflichtigen zur Kenntnis nehmen können, über die eine oder mehrere Einrichtungen im Sinne von Artikel 318 des EStGB 1992 verfügen, wobei ausgeschlossen wird, dass die auf diese Weise übermittelten Angaben im Hinblick auf die Festlegung der von diesem Schuldner geschuldeten Steuer verwendet werden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, S. 18).

B.5.2. Anlässlich der an Artikel 322 des EStGB 1992 vorgenommenen Änderungen und der Einfügung eines Artikels 333/1 in dieses Gesetzbuch durch die Artikel 55 und 56 des Gesetzes vom 14. April 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen hat der Gesetzgeber mit Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011 Artikel 319*bis* Absatz 2 des EStGB 1992 anpassen wollen, damit die mit der Eintreibung der Steuer beauftragten Beamten nicht dazu gehalten sind, die gleichen Regeln zu befolgen wie die Veranlagungsbeamten. In der Begründung heißt es diesbezüglich:

«Damit die mit der Eintreibung beauftragten Beamten im Rahmen ihres spezifischen Auftrags weiterhin bei Bank-, Wechsel-, Kredit- und Sparinstituten Auskünfte über deren Kunden im Hinblick auf die Bestimmung ihrer Vermögenslage anfordern können, ohne die in den Artikeln 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 des EStGB 1992 erwähnten Bedingungen erfüllen zu müssen, wie dies jetzt schon bei in Anwendung von Artikel 318 des EStGB 1992 angeforderten Auskünften der Fall ist, wird Artikel 319*bis* des EStGB 1992 angepasst.

Die in Artikel 322 § 3 des EStGB 1992 erwähnte zentrale Kontaktstelle soll gemäß Artikel 322 § 1 des EStGB 1992 von den Einnehmern als Drittperson angesehen werden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, S. 6).

B.6. Die Erfassung und Verarbeitung von Daten über Konten und Finanztransaktionen stellen eine Einmischung in das Privatleben der betroffenen Personen sowie der Personen, die mit ihnen Finanztransaktionen durchgeführt haben, dar.

Selbst wenn die Erfassung und die Verarbeitung solcher Daten es nicht immer ermöglichen, direkten Zugang zu Kommunikationen zu erhalten, die das Privatleben in seiner intimsten Form betreffen, können diese Ermittlungsmaßnahmen jedoch mehr oder weniger präzise und übereinstimmende Informationen über «das Verhalten, die Meinungen oder die Gefühle» der davon betroffenen Person aufdecken (siehe *mutatis mutandis*, EuGHMR, 2. September 2010, *Uzun* gegen Deutschland, § 52).

Der Gerichtshof muss folglich darauf achten, dass der Gesetzgeber, wenn er für die Steuerverwaltung Möglichkeiten schafft, von Daten zu Konten und Finanztransaktionen Kenntnis zu nehmen, die Bedingungen beachtet, unter denen eine solche Einmischung in das Recht auf Schutz des Privatlebens und gegebenenfalls des Familienlebens zulässig ist im Lichte von Artikel 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.7. Nach Darlegung der klagenden Parteien müssten die angefochtenen Bestimmungen ebenfalls im Lichte der Garantien von Artikel 29 der Verfassung geprüft werden.

Diese Bestimmung, die das Briefgeheimnis gewährleistet, verbietet es grundsätzlich, dass Korrespondenz abgefangen und geöffnet werden kann.

Die angefochtenen Bestimmungen, die es der Steuerverwaltung nicht erlauben, den Briefwechsel zwischen Finanzinstituten und ihren Kunden abzufangen, verstoßen also nicht gegen Artikel 29 der Verfassung.

B.8.1. Artikel 22 der Verfassung bezweckt, die Personen gegen Einmischungen in ihr Privat- und Familienleben zu schützen.

Der Gerichtshof muss also noch prüfen, ob die Verpflichtung der Finanzinstitute, der Steuerverwaltung den Briefwechsel zu enthüllen, den sie mit ihren Kunden geführt haben, mit dem Recht auf Achtung des Privatlebens vereinbar ist.

B.8.2. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 22 der Verfassung geht hervor, dass der Verfassungsgeber eine möglichst weitgehende Übereinstimmung «mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention [angestrebt hat], um jegliche Streitigkeiten über den Inhalt dieses Verfassungsartikels sowie den Inhalt von Artikel 8 der Konvention zu vermeiden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 997/5, S. 2).

B.8.3. Die Rechte, die durch Artikel 22 der Verfassung und durch Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet werden, sind nicht absolut. Obwohl Artikel 22 der Verfassung jedem das Recht auf Achtung seines Privatlebens und seines Familienlebens zuerkennt, wird nämlich in dieser Bestimmung unmittelbar hinzugefügt: «außer in den Fällen und unter den Bedingungen, die durch Gesetz festgelegt sind».

Diese Verfassungsbestimmung gewährleistet also, dass keine Einmischung der Behörden in das Recht auf Achtung des Privatlebens und des Familienlebens erfolgen darf, wenn sie nicht in ausreichend präzisen Regeln, die durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung angenommen wurden, vorgesehen ist, wobei jede Einmischung in dieses Recht einer zwingenden gesellschaftlichen Notwendigkeit entsprechen und im Verhältnis zur rechtmäßigen Zielsetzung stehen muss.

B.9. Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011 dient einem Ziel des Allgemeininteresses im Sinne von Artikel 8 Absatz 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern die effiziente Eintreibung der Steuer die Gewährleistung der Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz und die Wahrung der Interessen der Staatskasse bezweckt, was notwendig ist, um «das wirtschaftliche Wohl des Landes» zu sichern.

B.10. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob diese Einmischung dem Legalitätsprinzip entspricht und ob sie vernünftig gerechtfertigt ist.

B.11.1. Indem er dem zuständigen Gesetzgeber die Befugnis vorbehält, festzulegen, in welchen Fällen und unter welchen Bedingungen das Recht auf Achtung des Privatlebens beeinträchtigt werden kann, garantiert Artikel 22 der Verfassung jedem Bürger, dass eine Einmischung in dieses Recht nur aufgrund von Regeln erfolgen darf, die durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung angenommen wurden.

Zusätzlich zu diesem Erfordernis der formellen Gesetzmäßigkeit schreibt Artikel 22 der Verfassung auch vor, dass die Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens deutlich und ausreichend präzise formuliert ist, damit auf vorhersehbare Weise die Fälle beurteilt werden können, in denen der Gesetzgeber eine solche Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens erlaubt.

Ebenso beinhaltet das Erfordernis der Vorhersehbarkeit, das das Gesetz erfüllen muss, damit davon ausgegangen werden kann, dass es Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention entspricht, dass es ausreichend präzise formuliert ist, damit jeder Einzelne in einem angemessenen Maße unter den gegebenen Umständen die Folgen, die sich aus einer bestimmten Handlung ergeben können, vorhersehen kann (EuGHMR, 17. Februar 2004, *Maestri* gegen Italien, § 30).

Das Gesetz muss Garantien gegen willkürliche Verletzungen des Rechts auf Achtung des Privatlebens durch die öffentliche Gewalt bieten, nämlich indem es einerseits die Ermessensbefugnis der betreffenden Behörden mit ausreichender Deutlichkeit abgrenzt und andererseits eine wirksame gerichtliche Kontrolle vorsieht (siehe unter anderem: EuGHMR, 4. Mai 2000, *Rotaru* gegen Rumänien, § 55; 6. Juni 2006, *Segerstedt-Wiberg* gegen Schweden, § 76; 4. Juli 2006, *Lupsa* gegen Rumänien, § 34).

B.11.2. Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011 erlaubt eine Einmischung der Verwaltung in das Privatleben eines Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Bestimmung seiner Vermögenslage, damit die Eintreibung der Steuer gewährleistet wird, ohne dass sie dazu verpflichtet wird, die in den Artikeln 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 des EStGB 1992 vorgesehenen Bedingungen zu erfüllen.

Die Eintreibung der Steuer erfolgt zu einem Zeitpunkt, wo die Steuerschuld feststeht und in dem Fall, dass der Steuerpflichtige sie nicht bezahlt hat.

Die angefochtene Bestimmung entspricht also dem Legalitätsprinzip.

B.12. Der Gerichtshof muss noch prüfen, ob die Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens der Steuerpflichtigen und der Personen, mit denen er Finanztransaktionen durchgeführt hat, vernünftig gerechtfertigt ist. Hierzu ist zu prüfen, ob die Gründe, die zur Rechtfertigung dieser Einmischung angeführt werden, sachdienlich sind und ausreichen, und ob der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eingehalten wurde.

B.13. Indem es der Verwaltung erlaubt wird, sich in das Privatleben eines Steuerpflichtigen einzumischen, um seine Vermögenslage zu bestimmen, damit die Eintreibung der Steuer gewährleistet wird, ohne dass sie dazu verpflichtet wird, die in den Artikeln 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 des EStGB 1992 vorgesehenen Bedingungen zu erfüllen, behandelt Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2011 die Steuerpflichtigen unterschiedlich je nachdem, ob zum Zeitpunkt der Festlegung der Steuer oder aber zum Zeitpunkt der Eintreibung der Steuer in ihr Privatleben eingegriffen wird.

Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, handelt es sich dabei um vergleichbare Kategorien.

Der Behandlungsunterschied lässt sich jedoch dadurch objektiv und vernünftig rechtfertigen, dass die Beeinträchtigung des Rechts auf das Privatleben im Hinblick auf die Eintreibung der Steuer nicht so viele Recherchen voraussetzt wie die Festsetzung des Betrags der zu versteuernden Einkünfte des Steuerpflichtigen. Die Untersuchungsbefugnisse, über die die mit der Eintreibung beauftragten Beamten bezwecken lediglich die Bestimmung der Vermögenslage des Schuldners, damit die Eintreibung der Steuer gewährleistet wird. Die in den Artikeln 322 §§ 2 bis 4 und 327 § 3 des EStGB 1992 vorgesehenen Bedingungen bezüglich der Suche nach Angaben, anhand deren der Betrag der zu versteuernden Einkünfte des Steuerpflichtigen festgesetzt werden kann, sind relevant, wenn es darum geht, die Steuer auf der Grundlage von Indizien der Steuerhinterziehung oder einer Diskrepanz zwischen den angegebenen Einkünften und dem Wohlstand des Steuerpflichtigen festzulegen; sie sind es aber nicht, wenn es darum geht, eine fällige Steuer einzutreiben.

Übrigens können nur Auskünfte, die zur Feststellung der Vermögenslage des Schuldners im Hinblick auf die Eintreibung der Steuer erforderlich sind, von den mit der Eintreibung beauftragten Beamten bei den Finanzinstituten angefordert werden, wobei diese Beamten außerdem verpflichtet ist, bei der Erfassung und Verarbeitung dieser Auskünfte die Vorschriften des Gesetzes vom 8. Dezember 1992 «über den Schutz des Privatlebens hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten» innerhalb der Grenzen ihres materiellen Anwendungsbereichs zu beachten.

Außerdem unterliegt derjenige, der «in gleich welcher Eigenschaft bei der Anwendung der Steuergesetze tätig wird [...], [...] außerhalb der Ausübung seines Amtes der absoluten Schweigepflicht in Bezug auf alle Angelegenheiten, von denen er infolge der Ausführung seines Auftrags Kenntnis hat» (Artikel 337 Absatz 1 des EStGB 1992). Die Verletzung dieses Berufsgeheimnisses wird gemäß Artikel 458 des Strafgesetzbuches geahndet (Artikel 453 des EStGB 1992). Diese Verpflichtung beinhaltet, dass die Steuerverwaltung keine von einem Finanzinstitut erhaltenen Auskünfte über das Privatleben eines Steuerpflichtigen, die nicht zur Gewährleistung der korrekten Steuererhebung notwendig sind, verwenden oder an Dritte weitergeben darf.

Schließlich geht aus den in B.5.1 und B.5.2 zitierten Vorarbeiten eindeutig hervor, dass der Gesetzgeber die Verwendung der im Hinblick auf die Eintreibung der Steuer erhaltenen Auskünfte zum Zwecke der Festlegung der Steuer ausgeschlossen hat und dass die in Artikel 322 § 3 des EStGB 1992 erwähnte zentrale Kontaktstelle gemäß Artikel 322 § 1 des EStGB 1992 von den Einnehmern als Drittperson angesehen wird.

B.14. Der Klagegrund ist unbegründet.

Was Artikel 9 Nr. 2 des Gesetzes vom 7. November 2011 betrifft

B.15. Die klagenden Parteien leiten einen Klagegrund aus dem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 22 und 29 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention ab. Artikel 9 des Gesetzes vom 7. November 2011 habe der Verpflichtung, den Steuerpflichtigen zu informieren, wenn das Auskunftersuchen von einem ausländischen Staat ausgeht, ein Ende gesetzt. Die klagenden Parteien sind der Auffassung, dass diese Bestimmung diskriminierend sei und dem Recht auf das Privatleben Abbruch tue.

B.16. Artikel 9 Nr. 2 des Gesetzes vom 7. November 2011 fügt in Artikel 333/1 § 1 des EStGB 1992 einen Absatz 1 ein, der bestimmt, dass Absatz 1 von Paragraph 1 nicht auf Auskunftersuchen von ausländischen Verwaltungen wie in Artikel 322 § 4 erwähnt anwendbar ist.

B.17. Aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 7. November 2011 geht hervor, dass dem Gesetzgeber zufolge die Informationspflicht in die Verantwortung der ausländischen Verwaltung fällt. In der Begründung heißt es:

«Wenn ein Ersuchen von einer ausländischen Verwaltung ausgeht, muss nämlich in Anbetracht der besonderen Verfahren für solche Ersuchen davon ausgegangen werden, dass die ausländische Verwaltung vorher bereits die erforderlichen Untersuchungshandlungen beim Steuerpflichtigen selbst getätigt hat, so dass die vorherige Notifizierung nur zu unnötigem Zeitverlust führen kann» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, S. 7).

In ihrem Gutachten hat die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates sich gefragt, ob der Behandlungsunterschied hinsichtlich der Notifizierung bei Ersuchen, die von Belgien beziehungsweise vom Ausland ausgehen, gerechtfertigt ist. Sie hat zum angeführten Zeitverlust Zweifel geäußert, weil die «Mitteilung des Ersuchens des ausländischen Staates, das Bankgeheimnis aufzuheben, gemäß Artikel 331/1 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 gleichzeitig mit dem Auskunftersuchen bei der Bank erfolgt» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, S. 26). Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates hat übrigens einen Widerspruch festgestellt zwischen der Begründung, in der davon ausgegangen wird, dass der Steuerpflichtige durch die ausländische Verwaltung informiert worden ist, und den Erläuterungen des Beauftragten, der erklärt hat, die Mitteilung an den Steuerpflichtigen könne für die ausländische Verwaltung problematisch sein (ebenda). Im Gesetzentwurf wurde die Bestimmung trotz des Gutachtens der Gesetzgebungsabteilung beibehalten. In der Begründung heißt es diesbezüglich:

«Die Regierung hält es jedoch für notwendig, die Ergänzung von Artikel 333/1 § 1 des EStGB 1992 bezüglich der Nichtversendung einer Notifizierung an einen ausländischen Steuerpflichtigen beizubehalten. Der Staatsrat geht im Gutachten Nr. 49.856/1 offensichtlich davon aus, dass in den anderen Ländern eine ähnliche Regel bezüglich der Auskunftersuchen bei Finanzinstituten besteht. Dies trifft aber keineswegs zu. In den meisten Ländern gibt es keinerlei Begrenzung der Möglichkeit, solche Auskünfte anzufordern. In diesem Sinne weist also der beauftragte Beamte in Beantwortung einer vom Staatsrat gestellten Frage berechtigterweise darauf hin, dass die eventuelle Versendung einer Notifizierung durch die belgische Verwaltung die Untersuchung im anderen Staat gefährden könnte. Die ausländische Verwaltung muss nämlich tatsächlich alle Schritte im Rahmen ihres eigenen Zuständigkeitsbereichs unternehmen, um die erforderlichen Auskünfte zu bekommen, aber dies setzt also selten voraus, dass eine Notifizierung an den ausländischen Steuerpflichtigen zu versenden ist.

Falls die ausländische Verwaltung aufgrund ihrer innerstaatlichen Regeln zur Notifizierung verpflichtet ist, wird diese notwendigerweise zu dem Zeitpunkt erfolgen, wo das Ersuchen an die belgische Verwaltung ergeht, die in diesem Bereich lediglich eine Mittelsperson zwischen der ausländischen Verwaltung und dem belgischen Finanzinstitut ist.

Aus diesen Gründen scheint es nicht zweckmäßig zu sein, von Belgien aus eine Notifizierung zu versenden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, SS. 7 und 8).

B.18. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 6/2013 vom 14. Februar 2013 präzisiert hat, stellen die Verfahrenserfordernisse «bedeutende Garantien gegen willkürliche Einmischungen in das Privatleben des Steuerpflichtigen und der Personen, mit denen er Finanztransaktionen durchgeführt hat, dar». Der Gerichtshof hat im besagten Entscheid die in Artikel 333/1 § 1 Absatz 1 des EStGB 1992 vorgesehene Notifizierung an den Steuerpflichtigen berücksichtigt, um zu beschließen, dass die Verpflichtung der Finanzinstitute, der Steuerverwaltung den Briefwechsel zu enthüllen, den sie mit ihren Kunden geführt haben, unter den durch das Gesetz festgelegten Bedingungen mit dem Recht auf Achtung des Privatlebens vereinbar ist.

Der Behandlungsunterschied hinsichtlich der Notifizierung zwischen Ersuchen der Verwaltung je nachdem, ob sie von einem ausländischen Staat ausgehen oder nicht, ist nicht vernünftig gerechtfertigt. Artikel 322 § 4 des EStGB 1992 bestimmt nämlich, dass das Ersuchen des ausländischen Staates einem Indiz der Steuerhinterziehung gleichgesetzt wird. Die Notifizierung an den Steuerpflichtigen stellt somit eine bedeutende Garantie gegen die Einmischung in sein Privatleben dar.

B.19. Der Klagegrund ist begründet.

B.20. Zur Vermeidung der beträchtlichen administrativen Schwierigkeiten, die die Rückwirkung der Nichtigserklärung verursachen würde, sind die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung in Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof in dem im Tenor angegebenen Sinne aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 9 Nr. 2 des Gesetzes vom 7. November 2011 zur Festlegung steuerrechtlicher und sonstiger Bestimmungen für nichtig;

- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung angesichts all ihrer Anwendungen, die der Veröffentlichung des vorliegenden Entscheids im *Belgischen Staatsblatt* vorangegangen sind, aufrecht;

- weist die Klage im Übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. Mai 2013.

Der Kanzler,

P.-Y. Dutilleux

Der Präsident,

R. Henneuse