

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnissnr. 1134
Urteil Nr. 78/98 vom 7. Juli 1998

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Fragen in bezug auf Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern P. Martens, J. Delruelle, H. Coremans, A. Arts und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen

In seinem Urteil vom 10. Juli 1997 in Sachen der Ludeco AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 18. Juli 1997 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« Verstößt Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend aufgefaßt, daß er es dem König erlaubt, eine Einbehaltung der Steuerkredite als Sicherungspfändung in dritter Hand vorzuschreiben, wobei die Voraussetzung nach Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches als erfüllt gilt und da die Steuerschuld *per definitionem* keine Schuldforderung gemäß Artikel 1415 desselben Gesetzbuches zugunsten der Verwaltung ist, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

1. soweit er die Möglichkeit bietet, im Bereich der Mehrwertsteuer in erheblichem Maße vom gemeinrechtlichen Pfändungsrecht abzuweichen, insbesondere von den Artikeln 1413 ff. des Gerichtsgesetzbuches, da sich die sachliche Zuständigkeit des Richters höchstens auf eine förmliche Kontrolle beschränkt?

2. soweit er einen Behandlungsunterschied unter den verschiedenen Gläubigern des Belgischen Staates zuungunsten jener Gläubiger, die Inhaber eines Steuerkredits im Bereich der Mehrwertsteuer sind, einführt?

3. soweit er einen Behandlungsunterschied unter den verschiedenen Kategorien von Personen einführt, die Inhaber einer steuerlichen Schuldforderung dem Belgischen Staat gegenüber sind, da bei denjenigen, die Inhaber eines Steuerkredits im Bereich der Mehrwertsteuer sind, eine Einbehaltung durchgeführt werden kann, die als Sicherungspfändung in dritter Hand gilt, und zwar unter den vorstehend in Erinnerung gerufenen Umständen?

4. soweit er einen Behandlungsunterschied unter den verschiedenen Kategorien von Personen einführt, die indirekten Steuern unterliegen und Inhaber einer steuerlichen Schuldforderung dem Belgischen Staat gegenüber sind, und zwar zuungunsten derjenigen, die Inhaber eines Steuerkredits im Bereich der Mehrwertsteuer sind, und bei denen eine Einbehaltung durchgeführt werden kann, die als Sicherungspfändung in dritter Hand gilt, und zwar unter den vorstehend in Erinnerung gerufenen Umständen?

5. soweit er einen Behandlungsunterschied zugunsten des Belgischen Staates einführt, der Gläubiger des Inhabers des Steuerkredits ist, und der Gläubiger derselben Person, auf die sich Artikel 1628 Absatz 2 des Gerichtsgesetzbuches bezieht, die nach dem gemeinen Recht eine Sicherungspfändung haben durchführen lassen? »

II. Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren

Die klagende Partei beantragt bei der Pfändungskammer des Gerichts erster Instanz Brüssel, die als Sicherungspfändung in dritter Hand geltenden Einbehaltungen, die der Belgische Staat vorgenommen hat, aufheben zu lassen, und fordert infolgedessen die Rückgabe von Geldbeträgen.

Im Anschluß an verschiedene Kontrollen, die der Beklagte durchgeführt hat, hat die Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen oder die Sondersteuerinspektion Protokolle erstellt, mit denen sie der Klägerin gewisse betrügerische Praktiken zur Last legt. Folglich wurden von ihr Geldbeträge verlangt. Die Klägerin hat gegen diese Ansprüche Einspruch eingelegt.

Im übrigen wurde die Klägerin zur Gläubigerin von Geldbeträgen gegenüber dem Beklagten durch Anwendung der Mehrwertsteuermechanismen.

Der Beklagte stützte sich auf Artikel 8.1 § 3 Absatz 4 des königlichen Erlasses Nr. 4 vom 29. Dezember 1969 bezüglich der Mehrwertsteuer-Rückerstattungen in der durch den königlichen Erlaß vom 14. April 1993 abgeänderten Fassung und nahm Einbehaltungen, die als Sicherungspfändungen in dritter Hand galten, zu Händen des Hauptkontrolleurs des Mehrwertsteuerdienstes auf die Beträge vor, deren Gläubigerin die Klägerin ist, und als Sicherheit für den Betrag, den der Beklagte von ihr fordert.

Vor dem Gericht erster Instanz Brüssel, Pfändungskammer, machte die Klägerin Artikel 76 des Mehrwertsteuergesetzbuches geltend, insofern er, verlängert durch Artikel 8.1 § 3 Absatz 4 des königlichen Erlasses Nr. 4 vom 29. Dezember 1969, Diskriminierungen schaffe, die durch die Artikel 10 und 11 der Verfassung verboten seien.

Das Gericht hat es als angebracht erachtet, dem Antrag, gewisse präjudizielle Fragen an den Hof zu richten, stattzugeben. Daher hat es die obenangeführten präjudiziellen Fragen gestellt.

III. Verfahren vor dem Hof

Durch Anordnung vom 18. Juli 1997 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 17. September 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 19. September 1997.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der klagenden Partei vor dem verweisenden Richter, mit Gesellschaftssitz in 1060 Brüssel, rue Coenraets 64, mit am 23. Oktober 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, und dem Belgischen Staat, mit am 27. Oktober 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 14. November 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die klagende Partei vor dem verweisenden Richter hat mit am 11. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 18. Dezember 1997 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 18. Juli 1998 verlängert.

Durch Anordnung vom 29. April 1998 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 27. Mai 1998 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 30. April 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 27. Mai 1998

- erschienen

. RA M. Marlière und RA T. Vandenput *loco* RA X. Leurquin, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei vor dem verweisenden Richter,

. RA F. T'Kint, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat und den Belgischen Staat,

- haben die referierenden Richter J. Delruelle und A. Arts Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Schriftsatz der klagenden Partei vor dem verweisenden Richter

A.1.1. Die Auslegung, die der verweisende Richter der Gesetzesnorm gebe oder scheine geben zu können, sei für den Hof nicht bindend, da es diesem freistehe, eine andere, der Verfassung eher entsprechende Auslegung vorzuziehen. Eine erste Antwort auf die gestellte Frage sollte darin bestehen zu sagen, daß Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, in dem Sinne ausgelegt, daß er es dem König nicht gestatte, das einer jeden Person zuerkannte Recht, jede von ihr oder gegen sie vorgebrachte Zahlungsforderung und jede Einbehaltung oder Pfändung, deren Gegenstand sie sei, einer tatsächlichen richterlichen Kontrolle zu unterziehen, zu verletzen, nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße.

A.1.2. Da der Hof jedoch nicht imstande sei, dem verweisenden Richter die Auslegung einer Gesetzesnorm aufzuerlegen, die logisch und rechtlich vorherrschen müsse, müsse er sich zur Verfassungsmäßigkeit von Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches in bezug auf die Artikel 10 und 11 der Verfassung aussprechen, insofern dieser Artikel so ausgelegt werde, daß er es dem König gestatte, in bezug auf die Mehrwertsteuer wesentliche Abweichungen vom gemeinrechtlichen Pfändungsrecht vorzunehmen, die eine Beeinträchtigung des einer jeden Person zuerkannten Rechtes zur Folge hätten, jede von ihr oder gegen sie vorgebrachte Zahlungsforderung und jede Einbehaltung oder Pfändung, deren Gegenstand sie sei, einer tatsächlichen richterlichen Kontrolle zu unterziehen.

In dieser Auslegung verstoße die dem Hof unterbreitete Bestimmung aus folgenden Gründen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Zunächst versetze sie die Mehrwertsteuergläubiger in eine diskriminierende Lage. Gemäß dem gemeinrechtlichen Pfändungsrecht dürften Personen nur unter der Bedingung Gegenstand einer Sicherungs-

pfändung sein, daß Dringlichkeit vorliege (Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches), daß ihnen gegenüber eine sichere, einforderbare, feststehende oder vorläufig veranschlagbare Forderung bestehe (Artikel 1415 des Gerichtsgesetzbuches) und daß sie in allen Fällen über die Möglichkeit verfügten, die auf sie angewandten Maßnahmen einer effektiven richterlichen Kontrolle zu unterziehen. Der Mehrwertsteuergläubiger könne seinerseits Gegenstand einer als Sicherungspfändung in dritter Hand geltenden Einbehaltung sein, ohne daß bewiesen werden müsse, daß Dringlichkeit vorliege, und auch wenn keine sichere, einforderbare und feststehende Forderung bestehe, wobei die richterliche Kontrolle, die in bezug auf eine solche Einbehaltung ausgeübt werden könne, auf diese Weise auf eine rein förmliche Kontrolle beschränkt sei.

Es sei nicht zu erkennen, welche objektive und vernünftige Rechtfertigung für den Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Mehrwertsteuergläubigern und andererseits gleich welcher anderen Person vorgebracht werden könne, die Gegenstand einer Sicherungspfändung oder einer gleichwertigen Maßnahme sein könne, oder genauer gesagt allen Personen, die die Eigenschaft als Gläubiger gegenüber dem Staat hätten, oder noch genauer, all jener, die Steuergläubiger des Staates seien, oder noch weiter genauer, all jener, die Steuergläubiger des Staates in bezug auf indirekte Steuern seien. Mehrwertsteuergläubiger seien Gegenstand einer Beeinträchtigung, die gegenüber dem Ziel, die Eintreibung der Steuern zu gewährleisten, unverhältnismäßig sei, wenn man das Recht eines jeden auf eine effektive richterliche Kontrolle berücksichtige.

Es sei daher festzuhalten, daß ähnliche und vergleichbare Situationen wie diejenigen, die man im Mehrwertsteuerbereich antreffe, im Bereich des direkten oder indirekten Steuerrechtes bestünden, während Techniken, die mit den angeprangerten vergleichbar seien, nicht eingeführt würden.

A.1.3. Die dem Hof unterbreiteten Bestimmungen mißachteten in der oben präzisierten Auslegung im übrigen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem sie dem Belgischen Staat eine privilegierte Stellung gegenüber den anderen Gläubigern, die gemäß dem Gemeinrecht eine Sicherungspfändung hätten vornehmen lassen, einräumten; es sei nicht erkennbar, was die privilegierte Stellung des Belgischen Staates als Gläubiger einer Person, die Inhaberin von Steuerkrediten im Bereich der Mehrwertsteuer sei, objektiv und vernünftig rechtfertigen könne.

Schriftsatz des Ministerrates und des Belgischen Staates

A.2.1. So, wie sie formuliert seien, beruhten die präjudiziellen Fragen auf einer falschen Auslegung des Mehrwertsteuergesetzbuches. Insofern die durch das Verweisungsurteil erhobenen Einwände auf der Überlegung beruhten, daß der verweisende Richter aufgrund der strittigen Gesetzesbestimmung keinerlei Kontrolle, es sei denn eine rein förmliche, über die durch Artikel 76 des Mehrwertsteuergesetzbuches gestattete Einbehaltung ausüben könne, beruhten sie nämlich auf einer falschen Lesart der anwendbaren Bestimmung und entbehrten jeglicher Grundlage.

In der Tat erlaube die angefochtene Bestimmung es der Exekutive nicht, dem Mehrwertsteuerpflichtigen, der grundsätzlich Gläubiger von Steuerkrediten sei, im Falle der Einbehaltung von Steuerkrediten durch den Belgischen Staat jeglichen effektiven Einspruch vor einem unabhängigen Gericht, das über volle Rechtsprechungsbefugnis verfüge, zu versagen, genausowenig wie sie diese Gläubiger - Steuerpflichtige - der Willkür der Verwaltung unterwerfe.

A.2.2. Der Hof könne jedoch seine Kontrolle der Verfassungsmäßigkeit über Artikel 76 des Mehrwertsteuergesetzbuches ausüben, indem er Artikel 8.1 des königlichen Erlasses Nr. 4 vom 29. Dezember 1969 berücksichtige. Diesbezüglich sei anzumerken, daß es nicht verfassungswidrig sei, zwei oder mehrere Kategorien von Bürgern unterschiedlich zu behandeln, vorausgesetzt, die Unterscheidung sei durch einen rechtmäßigen Zweck gerechtfertigt und die angewandten Mittel seien vernünftig und hinsichtlich dieses Zwecks verhältnismäßig.

Das Urteil Nr. 80/95 vom 14. Dezember 1995 sei in Erinnerung zu rufen. Es bestünden jedoch zwischen den Einbehaltungen von Steuerkrediten im Bereich der Mehrwertsteuer und der Einbehaltung, die in der durch dieses Urteil angefochtenen Bestimmung vorgesehen sei, grundlegende Unterschiede: Die Einbehaltung von Steuerkrediten habe den Zweck zu vermeiden, daß durch den Gläubiger selbst ein Steuerkredit zurückgezahlt werde, auf den der Steuerpflichtige kein Anrecht habe; das Verfahren der Einbehaltungen von Mehrwertsteuerkrediten könne nur unter den im königlichen Erlaß Nr. 4 vorgesehenen strengen Bedingungen angewandt werden, und dieses Verfahren sehe einen gerichtlichen Einspruch sowie eine effektive Kontrolle vor

dem Pfändungsrichter vor, der eine Ermessensbefugnis besitze, die mit derjenigen zu vergleichen sei, die er im Gemeinrecht besitze, selbst wenn diese Kontrolle insbesondere in bezug auf den Beweis unter Berücksichtigung der Regeln ausgeübt werden müsse, die spezifisch seien für den Bereich der Mehrwertsteuer, wobei diese besonderen Bedingungen, die in gewissen Punkten vom Gemeinrecht abwichen, objektiv, legitim und vernünftig gerechtfertigt seien.

Der Umstand, daß das Einbehaltungsverfahren, das als Sicherungspfändung gelte, keine Sicherungspfändung, sondern ein Verfahren *sui generis* sei, das vom Gerichtsgesetzbuch abweiche, könne an sich nicht bemängelt werden, denn das Gerichtsgesetzbuch sei nicht mit der Verfassung gleichzustellen; Sondergesetze könnten davon abweichen. Das vom Gesetzgeber im vorliegenden Fall legitimerweise angestrebte Ziel bestehe darin, im Rahmen einer verantwortungsvollen und effizienten Verwaltung der Steuermittel des Staates und der öffentlichen Gelder die Rechte des Staates gegenüber der Zahlungsunfähigkeit seiner Schuldner zu schützen und insbesondere die heutigen Betrugsmechanismen, die häufig sehr ausgeklügelt seien, zu bekämpfen. Es handele sich um ein absolut wesentliches und vorrangiges Ziel.

Die Organisation des Verfahrens der Einbehaltung von Mehrwertsteuerkrediten beruhe auf einer Unterscheidung, die anhand objektiver Kriterien vorgenommen werde, und lasse keinen Raum für die Willkür der öffentlichen Hand. Sie betreffe alle Mehrwertsteuerpflichtigen, auf die sich Artikel 8.1 § 2 Absätze 4 und 5 des königlichen Erlasses Nr. 4 beziehe. Es handele sich um Kategorien von Steuerpflichtigen, bei denen die Verwaltung festgestellt habe, daß sie grundsätzlich über einen Steuerkredit verfügten, dem jedoch insgesamt oder teilweise eine Mehrwertsteuerschuld gegenüberstehe, die sich aus der Nichteinhaltung der durch das Mehrwertsteuergesetzbuch auferlegten Verpflichtungen ergebe.

Die Maßnahme sei zweckdienlich und stehe im Verhältnis zum angestrebten Ziel. Diesbezüglich müsse der effektive gerichtliche Einspruch berücksichtigt werden, über den der Steuerpflichtige aufgrund von Artikel 8.1 § 3 Absatz 10 des königlichen Erlasses Nr. 4 verfüge; dieser erlaube es dem Richter, über alle von den Parteien aufgeworfenen Anfechtungen bezüglich der Einbehaltung von Steuerkrediten durch die Verwaltung zu befinden, das heißt deren Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit einzuschätzen und zu prüfen, ob die inhaltlichen und formalen Bedingungen für die Durchführung der Einbehaltung eines Steuerkredits erfüllt seien. Wenn die Bedingungen für die Gültigkeit der Einbehaltung sich also von denjenigen der Pfändung unterschieden, sei die Rolle des Pfändungsrichters effektiv und im wesentlichen mit derjenigen identisch, die er zu spielen habe, wenn er auf der Grundlage von Artikel 1395 des Gerichtsgesetzbuches handele.

Die besonderen inhaltlichen und formalen Bedingungen, denen die Einbehaltung entsprechen müsse und aufgrund deren der Pfändungsrichter seine Kontrolle ausüben werde, würden ebenfalls nicht im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung stehen. Das Verfahren habe zum Ziel und zur Folge, die Möglichkeit eines Steuerpflichtigen, sich einen Steuerkredit auszahlen zu lassen, auf den er kein Anrecht habe, abzuschaffen sowie den Ausgleich und die Gleichheit zwischen den Steuerpflichtigen, die die gesetzlichen Verpflichtungen einhielten, und denjenigen, die gegen das Gesetz verstießen, wiederherzustellen. Dieses Ziel könne nur durch flexiblere Bedingungen erreicht werden, die in Artikel 8.1 des königlichen Erlasses Nr. 4 festgelegt seien. Dieser Artikel sehe vor, daß die Bedingung der Dringlichkeit als erfüllt gelte, weil es notwendig sei, unverzüglich zu vermeiden, daß dem Steuerpflichtigen ihm nicht zustehende Steuerkredite ausgezahlt würden. Die Forderung müsse nicht sicher sein, doch im Falle der Anfechtung müsse der Pfändungsrichter prüfen, ob auf Seiten der Verwaltung eine Forderung bestehe, die *prima facie* einen Anschein der Begründetheit aufweise. Wenn er im Bereich der Pfändungen im Sinne des Gerichtsgesetzbuches handele, führe der Pfändungsrichter die gleiche Kontrolle durch.

Gewiß werde der Richter durch die gewöhnlichen Beweisregeln im Bereich der Mehrwertsteuer gebunden, das heißt genauer gesagt durch Artikel 59 des Mehrwertsteuergesetzbuches. Das gleiche gelte jedoch im Rahmen eines Verfahrens der Sicherungspfändung, da der Richter auf die Art und Weise des Beweises achten müsse, die auf den besonderen Sachbereich, über den er zu befinden habe, anwendbar sei. Andererseits werde nicht behauptet, daß Artikel 59 des Mehrwertsteuergesetzbuches die Artikel 10 und 11 der Verfassung mißachte.

In bezug auf die Einforderbarkeit der Forderung sei die Kontrolle des Pfändungsrichters identisch mit derjenigen, die er in bezug auf eine Sicherungspfändung ausübe.

Der Behandlungsunterschied, der sich aus anderen, zusätzlichen Modalitäten ergeben würde, die in Absatz 10 von Artikel 8.1 § 3 des königlichen Erlasses Nr. 4 vorgesehen seien, sei ebenfalls vernünftig und rechtmäßig gerechtfertigt und in bezug auf das angestrebte Ziel verhältnismäßig.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Partei vor dem verweisenden Richter

A.3.1. Der Ministerrat und der Belgische Staat, vertreten durch den Finanzminister, hätten einen einzigen Schriftsatz eingereicht, so daß es nicht möglich sei, die Anmerkungen des einen oder des anderen zu erkennen. Das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 sehe nicht die Möglichkeit vor, daß zwei getrennte Parteien sich durch ein einziges Verfahrensdokument ausdrückten. Die klagende Partei richte sich in bezug auf die Gültigkeit dieses gemeinsamen Schriftsatzes nach dem Ermessen des Hofes.

A.3.2. Der Schriftsatz des Ministerrates und des Belgischen Staates liefere keine Antwort auf die zweite, dritte, vierte und fünfte Frage, die der verweisende Richter gestellt habe.

A.3.3. Bezüglich der ersten Frage sei der zuerst von den Gegenparteien vertretene Standpunkt rechtlich und faktisch falsch. Der Hof sei nicht ermächtigt, an die Stelle des Tatrichters zu treten, der durch den Umstand, daß er eine präjudizielle Frage stelle, nachweise, daß die Antwort für ihn angesichts des ihm unterbreiteten Streitfalles ein Interesse aufweise. Vom Hof erwarte man die Antwort auf eine Frage, die darauf beruhe, daß der Inhalt eines königlichen Erlasses ein Grundrecht beeinträchtige, und mit der gefragt werde, ob das durch diesen Erlaß Beschlossene in Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches eine Ermächtigung finde.

In bezug auf den zweiten Standpunkt der Gegenparteien sei daran zu erinnern, daß der Hof nur befugt sei, über Gesetznormen zu befinden. In gewissen Urteilen entscheide der Hof zwar, den Inhalt eines königlichen Erlasses zu prüfen, indem er davon ausgehe, daß das Ermächtigungsgesetz so auszulegen sei, als würde es den König ermächtigen, diese Maßnahmen zu ergreifen. Diese Rechtsprechung laufe jedoch Gefahr, schwierige und auf den ersten Blick unlösbare Fragen bezüglich der Auslegung der Handlungen der Exekutive aufzuwerfen, wodurch die ordentlichen und Verwaltungsrichter einerseits dem Schiedshof andererseits gegenübergestellt werden könnten; die Debatte laufe Gefahr, sich von der Ebene der Verfassungsmäßigkeit auf diejenige der Auslegung der Handlungen der Exekutive zu verlagern.

Diesbezüglich könne man anmerken, daß die Gegenparteien sich in ihrem Schriftsatz im wesentlichen zu Fragen der Auslegung des königlichen Erlasses Nr. 4 äußerten.

Schließlich sei noch zu beweisen, warum das Verfahren *sui generis* im Bereich der Mehrwertsteuer nicht in anderen Bereichen der indirekten Steuern, hinsichtlich des Steuerrechtes mehr allgemein oder zugunsten anderer Gläubiger als dem Staat zu rechtfertigen sei.

In bezug auf das Fehlen eines Anspruchs des Steuerpflichtigen auf den Steuerkredit sei anzumerken, daß der Anspruch auf den Steuerkredit nicht anfechtbar sei und nicht vom Staat bestritten werde, sondern daß die Schuld des Steuerpflichtigen bestritten werde. Im Gemeinrecht schließe eine solche Situation jeglichen Ausgleich aus. Man frage sich, wie dies im Bereich der Mehrwertsteuer anders sein könne. Ferner sei noch zu rechtfertigen, warum die Steuerkredite als « oft fiktiv » angesehen würden, warum die Mehrwertsteuergläubiger notwendigerweise Betrüger seien, deren einzige Sorge darin bestehe, ihre Zahlungsunfähigkeit herbeizuführen, und warum Übertretungen im Bereich der Mehrwertsteuer schwerwiegender seien als in allen anderen Steuerbereichen.

- B -

In bezug auf die Zulässigkeit des Schriftsatzes des Ministerrates und des Belgischen Staates

B.1.1. Die klagende Partei vor dem verweisenden Richter ficht die Möglichkeit an, daß zwei getrennte Parteien einen einzigen Schriftsatz einreichen.

B.1.2. Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof sieht vor, daß innerhalb von fünfundvierzig Tagen nach dem Eingang der durch den Kanzler aufgrund der Artikel 76, 77 und 78 vorgenommenen Zustellungen der Ministerrat, die Regierungen, die Präsidenten der gesetzgebenden Versammlungen und die Adressaten dieser Zustellungen einen Schriftsatz an den Hof richten können.

Die Parteien im Verfahren vor dem verweisenden Richter sind aufgrund von Artikel 77 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 Adressaten dieser Zustellungen.

Als Partei vor dem verweisenden Richter unterliegt der Belgische Staat Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989. Als ausdrücklich vorgesehene Behörde unterliegt der Ministerrat derselben Bestimmung.

Nichts hindert die beiden in Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 vorgesehenen Parteien daran, einen einzigen Schriftsatz einzureichen, vorausgesetzt, sie beachten beide die ihnen auferlegte Frist, was im vorliegenden Fall nicht bestritten wird.

B.1.3. Die Unzulässigkeitseinrede wird somit abgewiesen.

In bezug auf die präjudiziellen Fragen

B.2. Das Gericht erster Instanz Brüssel stellt dem Hof eine Frage über die Vereinbarkeit von Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, insofern er es dem König gestattet, zugunsten der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen eine Einbehaltung von Steuerkrediten, die als Sicherungspfändung in dritter Hand gilt, vorzusehen, wobei die durch Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches vorgeschriebene Bedingung als erfüllt gilt, selbst wenn die Steuerschuld nicht die durch Artikel 1415 dieses Gesetzbuches vorgeschriebenen Merkmale aufweist. Der Verstoß ergebe sich daraus, daß diese Bestimmung es ermögliche, in wesentlicher Weise vom gemeinrechtlichen Pfändungsrecht abzuweichen, insbesondere von den Artikeln 1413 ff. des Gerichtsgesetzbuches, da sich die sachliche Zuständigkeit des Pfändungsrichters höchstens auf eine förmliche Kontrolle beschränke.

Daraus ergebe sich ein erster Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Gläubigern, die Inhaber eines Steuerkredits im Bereich der Mehrwertsteuer seien, und andererseits den anderen Gläubigern des Belgischen Staates, den Kategorien von Personen, die Inhaber einer Steuerforderung gegenüber dem Belgischen Staat seien, und den Kategorien von Personen, die indirekten Steuern unterlägen.

Daraus ergebe sich ein zweiter Behandlungsunterschied zugunsten des Belgischen Staates als Inhaber des Steuerkredits gegenüber den Gläubigern derselben Personen, die in Artikel 1628 Absatz 2 des Gerichtsgesetzbuches angeführt seien, und nach dem Gemeinrecht eine Sicherungspfändung hätten vornehmen lassen.

B.3. Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches in der durch Artikel 86 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 abgeänderten Fassung besagt:

« Übersteigt der Betrag der in den Artikeln 45 bis 48 vorgesehenen abzuziehenden Steuern den Betrag, der am Ende des Kalenderjahres von dem Mehrwertsteuerpflichtigen geschuldet wird, der in Belgien niedergelassen ist, in Belgien eine feste Einrichtung hat oder in Belgien gemäß Artikel 55 einen verantwortlichen Vertreter hat anerkennen lassen, wird dieser Überschuß unter den vom König festgesetzten Bedingungen auf ausdrücklichen Antrag des Mehrwertsteuerpflichtigen innerhalb von drei Monaten zurückerstattet.

Der König kann in den von Ihm bestimmten Fällen und unter den von Ihm festgelegten Bedingungen die Erstattung des Überschusses vor dem Ende des Kalenderjahres vorsehen.

In bezug auf die in den Absätzen 1 und 2 erwähnten Bedingungen kann der König zugunsten der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen eine Einbehaltung vorsehen, die als Sicherungspfändung in dritter Hand im Sinne von Artikel 1445 des Gerichtsgesetzbuches gilt. »

Artikel 1445 des Gerichtsgesetzbuches besagt:

« Jeder Gläubiger kann aufgrund von öffentlichen oder privaten Urkunden Sicherungspfändungen durch Gerichtsvollzieher bei einem Dritten vornehmen lassen für die Beträge und Sachen, die dieser seinem Schuldner schuldet.

Bei Untätigkeit seines Schuldners kann der Gläubiger in Anwendung von Artikel 1166 des Zivilgesetzbuches das gleiche Verfahren anwenden.

Die Pfändungsurkunde enthält den Text der Artikel 1451 bis 1456 und die Warnung an den gepfändeten Dritten, daß er diese Bestimmungen einhalten muß. »

Aus der Begründung seines Urteils geht hervor, daß der verweisende Richter auf den königlichen Erlaß Nr. 4 vom 29. Dezember 1969 bezüglich der Mehrwertsteuer-Rückerstattungen Bezug nimmt, so wie dieser durch den in Ausführung des obengenannten Artikels 76 § 1 ergangenen königlichen Erlaß vom 14. April 1993 abgeändert wurde.

Artikel 8.1 § 3 Absatz 4 dieses Erlasses besagt:

« Wenn die in Absatz 1 genannte Steuerschuld nicht ganz oder teilweise eine sichere, feststehende und einforderbare Forderung zugunsten der Verwaltung darstellt, was insbesondere der Fall ist, wenn sie bestritten wird oder wenn sie zu einer in Artikel 85 des Gesetzbuches vorgesehenen Zwangsmaßnahme geführt hat, deren Vollstreckung durch den in Artikel 89 des Gesetzbuches vorgesehenen Widerspruch unterbrochen wurde, wird der Steuerkredit bis zur Höhe der Forderung der Verwaltung einbehalten. Diese Einbehaltung gilt als Sicherungspfändung in dritter Hand, bis die Streitsache entweder auf Verwaltungsebene oder durch ein rechtskräftiges Urteil endgültig abgeschlossen ist. Zur Anwendung dieser Einbehaltung wird davon ausgegangen, daß die durch Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches vorgeschriebene Bedingung erfüllt ist. »

Die Gläubiger, die Inhaber eines Steuerkredits im Bereich der Mehrwertsteuer und außerdem Schuldner einer Steuerschuld gegenüber dem Staat sind, erfahren eine unterschiedliche Behandlung, da der Steuerkredit bis zur Höhe ihrer Schuld einbehalten werden kann nach einem Verfahren, das von den Artikeln 1413 und 1415 des Gerichtsgesetzbuches abweicht.

Diese Artikel besagen:

« Art. 1413. Jeder Gläubiger kann in Dringlichkeitsfällen beim Richter die Genehmigung beantragen, zur Sicherung die seinem Schuldner gehörenden pfändbaren Güter zu pfänden. »

« Art. 1415. Die Sicherungspfändung darf nur für eine sichere und einforderbare, feststehende oder vorläufig veranschlagbare Forderung genehmigt werden.

[...] »

Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches in der Auslegung durch den verweisenden Richter führt ebenfalls einen Behandlungsunterschied zwischen dem Staat als Gläubiger des Inhabers des Steuerkredits und den anderen Gläubigern dieser Person, die in Artikel 1628 Absatz 2 des Gerichtsgesetzbuches erwähnt sind, ein, die entsprechend dem Gemeinrecht eine

Sicherungspfändung haben vornehmen lassen.

B.4. Der Hof darf sich nur zur gerechtfertigten oder nicht gerechtfertigten Beschaffenheit eines Behandlungsunterschiedes in Anbetracht der Artikel 10 und 11 der Verfassung aussprechen, wenn dieser Unterschied auf eine Gesetzgebungsnorm zurückzuführen ist. Diesbezüglich ist festzuhalten, daß in dem Fall, wo ein Gesetzgeber eine Ermächtigung erteilt, davon auszugehen ist, daß er - außer bei anderslautenden Angaben - den Beauftragten nur ermächtigt, seine Befugnis gemäß den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu nutzen.

Der Hof wird die in Artikel 8.1 § 3 Absatz 4 des obengenannten königlichen Erlasses ausgedrückte Maßnahme nicht prüfen, um sich zur Verfassungsmäßigkeit eines königlichen Erlasses zu äußern, was nicht zu seinem Befugnisbereich gehört, sondern lediglich ausgehend von dem Fall - gemäß dem Wortlaut der präjudiziellen Frage -, daß Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches in dem Sinne auszulegen ist, daß er den König ermächtigt, diese Maßnahme zu ergreifen.

B.5. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

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

B.6. Insofern das Steueraufkommen nur dazu verwendet werden darf, dem Gemeinwohl zu dienen und die öffentliche Hand ihre Verpflichtungen gegenüber der Allgemeinheit erfüllen zu lassen, muß angenommen werden, daß Sicherungsmaßnahmen zugunsten der Interessen des Staates von gewissen Regeln des Gemeinrechts abweichen können. Der Steuergesetzgeber kann daher von Bestimmungen des Gerichtsgesetzbuches abweichen, ohne notwendigerweise die Regeln der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu mißachten.

B.7. Der Hof muß jedoch prüfen, ob die angefochtene Maßnahme unter Berücksichtigung ihrer Auswirkungen nicht unverhältnismäßig im Vergleich zum angestrebten Ziel ist.

B.8. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches geht hervor, daß der Gesetzgeber bemüht war, die Interessen der Staatskasse zu wahren sowie Betrug und Steuerhinterziehung zu vermeiden, « ohne jedoch den Rechten des Steuerpflichtigen zu schaden. Zu diesem Zweck ist die Regierung der Auffassung, daß die beste Lösung darin besteht, dieser Einbehaltung den Wert einer Sicherungspfändung zu verleihen, die innerhalb der Grenzen und unter den Bedingungen, die der König festsetzt, auszuüben ist. Für das, was nicht spezifisch durch den König bestimmt würde, müßten dann das Gerichtsgesetzbuch oder die anderen gegenüber dem Staat anwendbaren Gesetzesbestimmungen Anwendung finden » (*Parl. Dok*, Kammer, 1992-1993, Nr. 684/2, S. 10; *Parl. Dok*, Kammer, 1992-1993, Nr. 684/4, S. 54).

B.9. Es ist zwar legitim, daß der Gesetzgeber sich darum bemüht, der Steuerhinterziehung vorzubeugen und die Interessen der Staatskasse zu schützen, dies aus Sorge um die Gerechtigkeit und zur bestmöglichen Erfüllung der ihm obliegenden gemeinnützigen Aufgaben, doch die ergriffenen Maßnahmen dürfen nicht über das hinausgehen, was zu diesem Zweck notwendig ist. Die Kontrolle des Hofes ist strenger, wenn es um grundlegende Prinzipien geht.

B.10. Nach Auffassung des verweisenden Richters würde Artikel 76 § 1 nur eine förmliche Kontrolle des Pfändungsrichters ermöglichen. Der Hof muß daher prüfen, ob die Abweichungen vom gemeinrechtlichen Pfändungsrecht nicht dazu führen, daß den betroffenen Steuerpflichtigen die wesentliche Garantie der effektiven richterlichen Kontrolle über die Ordnungsmäßigkeit und Gültigkeit der Einbehaltung einer Steuerschuld in einem Pfändungsverfahren entzogen wird.

Diesbezüglich ist festzuhalten, daß aufgrund von Artikel 8.1 § 3 Absatz 10 des obengenannten königlichen Erlasses vom 29. Dezember 1969 « der Steuerpflichtige [...] nur Einspruch gegen die in den Absätzen 4 und 5 vorgesehene Einbehaltung einlegen [kann], indem er Artikel 1420 des Gerichtsgesetzbuches anwendet. Der Pfändungsrichter darf jedoch nicht die Aufhebung der Pfändung anordnen, solange der Beweis, der durch die in Absatz 6 vorgesehenen Protokolle erbracht wird, nicht widerlegt ist, solange die Angaben gemäß den Verfahren im Sinne der durch die Europäischen Gemeinschaften erlassenen Vorschriften über den Austausch von Auskünften zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft nicht erzielt wurden, oder während der Dauer einer

Voruntersuchung der Staatsanwaltschaft oder einer Untersuchung des Untersuchungsrichters ».

Folglich kann der Pfändungsrichter sich nur zur förmlichen Ordnungsmäßigkeit des Einbehaltungsverfahrens äußern, und nicht zu dessen inhaltlichen Bedingungen. Da also die Ermessensbefugnis des Pfändungsrichters in bezug auf die sichere, feststehende und einforderbare Beschaffenheit der Forderung der Steuerverwaltung ausgeschlossen ist und außerdem gemäß Artikel 8.1 § 3 Absatz 4 des Erlasses die Auswirkungen der Einbehaltung bestehen bleiben, solange kein rechtskräftiges Urteil vorliegt, werden die von der Maßnahme betroffenen Personen in unverhältnismäßiger Weise in ihrem Recht auf eine effektive richterliche Kontrolle beeinträchtigt.

Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, abgeändert durch das Gesetz vom 28. Dezember 1992, dahingehend ausgelegt, daß er den König ermächtigt, eine Einbehaltung von Steuerkrediten als Sicherungspfändung in dritter Hand vorzuschreiben, wobei davon ausgegangen wird, daß die durch Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches vorgeschriebene Bedingung erfüllt ist, selbst wenn die Steuerschuld keine Forderung gemäß Artikel 1415 dieses Gesetzbuches darstellt, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er dazu führt, den Personen, die Gegenstand einer Einbehaltung sind, jegliche effektive richterliche Kontrolle über die Ordnungsmäßigkeit und Gültigkeit der Einbehaltung zu entziehen.

B.11. Der Hof stellt jedoch fest, daß Artikel 76 § 1 Absatz 3 selbst sich darauf beschränkt, den König zu ermächtigen, « zugunsten der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen eine Einbehaltung [vorzusehen], die als Sicherungspfändung in dritter Hand im Sinne von Artikel 1445 des Gerichtsgesetzbuches gilt ».

Dieser Text kann auch so ausgelegt werden, daß er den König nicht ermächtigt, so weit vom Gemeinrecht bezüglich der Sicherungspfändung in dritter Hand abzuweichen, daß Er den Personen, die Gegenstand einer Einbehaltung sind, jegliche effektive richterliche Kontrolle über die Ordnungsmäßigkeit und Gültigkeit dieser Einbehaltung entziehen könnte. In dieser Auslegung verstößt Artikel 76 § 1 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, abgeändert durch das Gesetz vom 28. Dezember 1992, dahingehend ausgelegt, daß er den König ermächtigt, zugunsten der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen eine Einbehaltung von Steuerkrediten als Sicherungspfändung in dritter Hand vorzuschreiben, wobei davon ausgegangen wird, daß die durch Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches vorgeschriebene Bedingung erfüllt ist, selbst wenn die Steuerschuld nicht die durch Artikel 1415 dieses Gesetzbuches vorgeschriebenen Merkmale aufweist, verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er dazu führt, den Personen, die Gegenstand einer Einbehaltung sind, jegliche effektive richterliche Kontrolle über die Ordnungsmäßigkeit und Gültigkeit der Einbehaltung zu entziehen.

So ausgelegt, daß er den König nicht ermächtigt, den Personen, die Gegenstand einer Einbehaltung eines Steuerkredits als Sicherungspfändung in dritter Hand sind, jegliche effektive richterliche Kontrolle über die Ordnungsmäßigkeit und Gültigkeit dieser Einbehaltung zu entziehen, verstößt Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 7. Juli 1998.

Der Kanzler,

(gez.) L. Potoms

Der Vorsitzende,

(gez.) M. Melchior