

Geschäftsverzeichnismr. 1279

Urteil Nr. 22/99
vom 24. Februar 1999

URTEIL

In Sachen: Präjudizielle Fragen in bezug auf die Artikel 70 und 84 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Hasselt.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage

In seinem Urteil vom 19. Januar 1998 in Sachen der Metad AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 21. Januar 1998 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Hasselt folgende präjudiziellen Frage gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches, nötigenfalls in Verbindung mit Artikel 84 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend ausgelegt, daß die in Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehenen, von der Verwaltung verhängten steuerlichen Geldbußen ohne Rücksicht auf die Schuld oder die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen zu entrichten sind, ohne daß die rechtsprechende Gewalt für zuständig erachtet wird, zu beurteilen, ob Schuld oder Bösgläubigkeit vorliegt, auf der die Verhängung der Geldbuße gründet, und ohne daß die rechtsprechende Gewalt für zuständig erachtet wird, die Verhältnismäßigkeit der verhängten Geldbuße zu beurteilen und ggf. unter Berücksichtigung von Milderungs- oder Rechtfertigungsgründen eine Herabsetzung bzw. einen Erlaß zu gewähren, gegen den verfassungsmäßigen Nichtdiskriminierungsgrundsatz (Artikel 10 und 11 der Verfassung), in Anbetracht der Tatsache, daß die vorgenannte Beurteilung und Milderungen gemäß Artikel 73 *quinquies* des Mehrwertsteuergesetzbuches bei der Ahndung der gleichen Taten mit strafrechtlichen Geldstrafen tatsächlich eingeräumt werden?

2. Gilt, wenn die erste Frage bejaht wird, folgendes für Übertretungen der Mehrwertsteuervorschriften, die nicht in betrügerischer oder schädigender Absicht begangen wurden und demzufolge tatsächlich zu einer administrativen Geldbuße Anlaß geben können, aber nicht mit einer Sanktion im Sinne von Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches geahndet werden können: Verstößt hinsichtlich dieser Übertretungen Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches, nötigenfalls in Verbindung mit Artikel 84 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend ausgelegt, daß die in Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehenen, von der Verwaltung verhängten steuerlichen Geldbußen ohne Rücksicht auf die Schuld oder die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen zu entrichten ist, ohne daß die rechtsprechende Gewalt für zuständig erachtet wird, zu beurteilen, ob Schuld oder Bösgläubigkeit vorliegt, auf der die Verhängung der Geldbuße gründet, und ohne daß die rechtsprechende Gewalt für zuständig erachtet wird, die Verhältnismäßigkeit der verhängten Geldbuße zu beurteilen und ggf. unter Berücksichtigung von Milderungs- oder Rechtfertigungsgründen eine Herabsetzung bzw. einen Erlaß zu gewähren, gegen den verfassungsmäßigen Nichtdiskriminierungsgrundsatz (Artikel 10 und 11 der Verfassung), in Anbetracht der Tatsache, daß die vorgenannte Beurteilung und Milderungen gemäß der Antwort auf die erste präjudizielle Frage tatsächlich eingeräumt werden bei den administrativen Geldbußen, die wegen Übertretungen verhängt werden, welche ebenfalls mit strafrechtlichen Geldstrafen im Sinne von Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches geahndet werden können, in Anbetracht der Tatsache, daß der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz voraussetzt, daß eine leichtere Übertretung nicht strenger (und nicht ebenso streng) bestraft werden darf als eine schwerere Übertretung? »

II. Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren

Aus dem Verweisungsbeschluß und den Akten des vorhergehenden Verfahrens geht hervor, daß die Metad AG, vormals die Leenders AG, am 1. Februar 1995 beim Gericht erster Instanz Tongern Einspruch eingelegt

hat gegen die weitere Durchführung eines Zahlungsbefehls, der ihr am 9. Dezember 1994 zugestellt worden war und am 4. November 1994 durch den stellvertretenden Einnahmer des zweiten Mehrwertsteuereinnahmeamts in Hasselt ausgestellt worden war. In diesem Zahlungsbefehl wurde die Summe von 2.315.027 Franken an Mehrwertsteuer gefordert und 4.630.000 Franken als Geldbuße, zuzüglich der Zinsen und Kosten.

Die Rechtssache wurde mittels Urteils vom 20. Dezember 1995 an das Gericht erster Instanz Hasselt verwiesen.

In dem Urteil, mit dem die präjudiziellen Fragen gestellt werden, urteilt das Gericht, daß es hinreichend Gründe gibt, die von der Klägerin vorgeschlagenen präjudiziellen Fragen zu stellen.

III. Verfahren vor dem Hof

Durch Anordnung vom 21. Januar 1998 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. Februar 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 28. Februar 1998.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der Metad AG, Nieuwpoortlaan 17, 3600 Genk, mit am 1. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 3. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 28. April 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, mit am 25. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der Metad AG, mit am 27. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 30. Juni 1998 und 16. Dezember 1998 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 21. Januar 1999 bzw. 21. Juli 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 21. Oktober 1998 hat der Vorsitzende L. De Grève die Rechtssache dem vollzählig tagenden Hof vorgelegt.

Durch Anordnung vom 21. Oktober 1998 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 18. November 1998 anberaumt, nachdem die Parteien aufgefordert wurden, sich auf der Sitzung über die Vereinbarkeit des fraglichen Geldbußensystems mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention, in Verbindung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, zu äußern.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 22. Oktober 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 18. November 1998

- erschienen
- . RA R. Tournicourt, in Brüssel zugelassen, für die Metad AG,
- . RA I. Claeys Bouúaert, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter H. Boel und E. Cerexhe 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 Metad AG

A.1.1. Die erste präjudizielle Frage beziehe sich auf Übertretungen der Mehrwertsteuervorschriften, die sowohl mit administrativen Geldbußen im Sinne der Artikel 70 bis 72 des Mehrwertsteuergesetzbuches als auch mit Vergehensstrafen im Sinne von Artikel 73 dieses Gesetzbuches belegt werden könnten.

A.1.2. Der Standpunkt des Belgischen Staates, dem zufolge der Richter nicht über die Schuld des Steuerpflichtigen, die Opportunität oder den Betrag der Buße befinden könne, stehe der Metad AG zufolge im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 14 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte.

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte habe schon in verschiedenen Urteilen beschlossen, daß administrative Geldbußen unter die Anwendung von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention fallen würden. Der Hof habe dies inzwischen auch ausdrücklich für administrative Geldbußen in Steuerangelegenheiten bestätigt. In dem kürzlich ergangenen Urteil Garyfallou vom 24. September 1997 habe der Hof dies erneut bestätigt und dabei deutlich die Kriterien angegeben, die ausschlaggebend seien für die Bestimmung des strafrechtlichen Charakters einer administrativen Geldbuße im Sinne des o.a. Artikels 6. Der Schiedshof folge, wie seine Rechtsprechung zeige, der gleichen Argumentierung wie der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (Urteile Nrn. 79/92, 82/93 und 40/97).

Im vorliegenden Fall handele es sich um eine administrative Mehrwertsteuergeldbuße, die 200 v.H. der geschuldeten Mehrwertsteuer betrage. Dies sei sehr hoch, wenn man die Tatsache berücksichtige, daß der normale Mehrwertsteuersatz schon 21 v.H. betrage. Es sei deutlich, daß diese Mehrwertsteuergeldbuße Strafcharakter habe im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und von Artikel 14 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte. Sie habe eine Bestrafungs- und Vorbeugungsfunktion. Auch die Rechtslehre bestätige, daß solche Mehrwertsteuergeldbußen Strafcharakter im Sinne der o.a. Vertragsbestimmungen hätten. Die Verhängung solcher administrativen Geldbußen in Steuerangelegenheiten beinhalte somit die Pflicht zur Einhaltung der in den o.a. Vertragsbestimmungen vorgesehenen fundamentalen Rechtsgarantien. Zu einem großen Teil habe auch die Rechtsprechung diese Position übernommen. Der Strafcharakter der administrativen Mehrwertsteuergeldbußen im obengenannten Sinne werde übrigens durch das Mehrwertsteuergesetzbuch selbst bestätigt, da diese Geldbußen im Kapitel über die Strafbestimmungen enthalten seien. Insoweit erforderlich, könne hervorgehoben werden, daß der Strafcharakter der administrativen Geldbuße in Steuerangelegenheiten im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention auch schon durch die höchsten Gerichtshöfe in unseren Nachbarländern anerkannt worden sei. In ihrem Gutachten über den letzten Gesetzesentwurf über die Reform des Steuerverfahrens habe auch die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates ausdrücklich gesagt, daß bei der Verhängung administrativer Geldbußen in Steuerangelegenheiten die Verpflichtungen bezüglich des Rechtsschutzes berücksichtigt werden müßten, die der Europäischen Menschenrechtskonvention zufolge bei der Verhängung solcher Sanktionen gewährleistet sein müßten. Inzwischen habe die Regierung ihren Gesetzesentwurf angepaßt, um den Richtern zu ermöglichen, über die Herabsetzung oder den Erlaß der durch die Verwaltung auferlegten Geldbußen zu befinden.

A.1.3. Aus dem Vorhergehenden könnten zwei Konsequenzen gezogen werden.

Die erste Konsequenz sei, daß die Tatsache der Übertretung als solche für die Verhängung einer steuerlichen Geldbuße nicht ausreiche. Der Richter müsse über die Schuld des Steuerpflichtigen urteilen können. Ungeachtet der internrechtlichen Qualifizierung der Verwaltungssanktionen in Steuerangelegenheiten müsse man davon ausgehen, daß die Verhängung einer administrativen Geldbuße in Steuerangelegenheiten als das Einleiten eines Strafverfahrens im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und von Artikel 14 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte angesehen werden müsse. Beide Bestimmungen würden die Vermutung der Unschuld enthalten. Unter Berücksichtigung der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte, der zufolge es möglich sein müsse, mit der Verfolgung und Ahndung von Verstößen die Verwaltung zu beauftragen, müsse deshalb die Schlußfolgerung gezogen werden, daß, wenn die Verwaltung die Verhängung einer administrativen Geldbuße aufgrund der Schuld des Steuerpflichtigen als gerechtfertigt ansehe, der Steuerpflichtige das Recht haben müsse, die Geldbuße zu beanstanden und den Mehrwertsteuerstreitfall einem unabhängigen und unparteiischen Richter vorzulegen. Diese gerichtliche Instanz müsse dann untersuchen können, ob der Steuerpflichtige sich wirklich der angeblichen Übertretung der Mehrwertsteuervorschriften schuldig gemacht habe. Wenn den Steuerpflichtigen keine Schuld treffe, könne er nicht bestraft werden und müsse die administrative Geldbuße aufgehoben werden. Wenn es keine richterliche Kontrolle bezüglich der Schuld des Steuerpflichtigen gäbe, dann würde dieser Steuerpflichtige im Vergleich zu anderen Rechtssubjekten, deren Bestrafung wohl einer unabhängigen und unparteiischen gerichtlichen Instanz vorgelegt werden könne, und sicher im Vergleich zu Rechtssubjekten (Steuerpflichtigen), die für dieselben steuerlichen Verstöße durch den Strafrichter aufgrund der Artikel 73 ff. des Mehrwertsteuergesetzbuches bestraft würden, eine ungerechtfertigte und unangemessene Diskriminierung hinnehmen müssen. Eine solche Diskriminierung stünde im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention. Übrigens gehe aus den Vorarbeiten zum Mehrwertsteuergesetzbuch selbst hervor, daß beabsichtigt gewesen sei, die Schuld des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Die zweite Konsequenz sei, daß man den Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründen sowie den mildernden Umständen Rechnung tragen müsse. Es sei nicht angemessen gerechtfertigt, die durch die Verwaltung verhängten Geldstrafen anders zu behandeln als die durch den Strafrichter verhängten Geldstrafen, wobei man nur bezüglich der letztgenannten Kategorie Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründe sowie mildernde Umstände, die zu einer Herabsetzung oder sogar zu einem völligen Erlaß der Geldbuße führen würden, berücksichtigen dürfe. Aufgrund von Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches könne der Strafrichter die Übertretungen der Mehrwertsteuervorschriften mit Geldbußen in Höhe von 10.000 bis 500.000 Franken ahnden. Diese Geldbußen könnten nicht um die Zuschlagszehntel erhöht werden. Die Mehrwertsteuergeldbußen, die von der Verwaltung verhängt werden könnten, könnten bis zu 200 v.H. des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags auflaufen, was *in casu* zu einer Geldbuße von 4.630.000 Franken führe. Es sei somit deutlich, daß die Mehrwertsteuerverwaltung sehr viel höhere Mehrwertsteuergeldbußen verhängen könne als diejenigen, die der Strafrichter verhängen könne. Es gebe keine Rechtfertigung dafür, daß die durch die Verwaltung verhängten

Geldbußen nicht unter Berücksichtigung von Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründen sowie mildernden Umständen reduziert werden könnten. In seinem Urteil Nr. 40/97 kam der Hof in bezug auf Geldbußen in Sozialangelegenheiten zu demselben Schluß.

Die These, der zufolge Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründen sowie mildernden Umständen nur bei den vom Strafrichter verhängten Geldstrafen und nicht bei den durch die Verwaltung verhängten Geldstrafen Rechnung getragen werden könne, führe dazu, daß die Verwaltung tatsächlich in jedem konkreten Fall ermächtigt sei zu entscheiden, ob derartige Umstände berücksichtigt werden könnten oder nicht, ohne daß es dem Steuerpflichtigen möglich sei, sich gegen die von der Verwaltung getroffene Entscheidung zu verteidigen. Wenn man den Strafcharakter der administrativen Mehrwertsteuergeldbußen berücksichtige, dann würden sie nämlich unter die Anwendung des in Artikel 14 Absatz 1 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte vorgesehenen Grundsatzes *non bis in idem* fallen. Demnach dürfe die Kumulierung strafrechtlicher und administrativer Geldbußen prinzipiell nicht mehr angewandt werden, wie die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates in einem Gutachten über ein flämisches Dekret betont habe und wie der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte unter Bezugnahme auf Artikel 4 des Siebten Protokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention im Urteil Gradinger vom 23. Oktober 1995 geurteilt habe. Dies heiße also, daß, wenn ein Strafrichter schon zu einer Geldbuße oder einer Gefängnisstrafe verurteilt habe, keine administrative Geldbuße mehr verhängt werden könne. Dies heiße ebenfalls, daß eine Strafverfolgung wegen derselben Tat unzulässig sei, wenn eine administrative Sanktion verhängt worden sei. Normalerweise werde die Staatsanwaltschaft erst von der Steuerverwaltung über Übertretungen der Mehrwertsteuervorschriften informiert. Die Verwaltung könne in diesem Fall also selbst entscheiden, ob sie eine administrative Geldbuße verhängen wolle oder ob sie die Ahndung dem Strafrichter überlassen wolle. Wenn die Berücksichtigung von Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründen sowie von mildernden Umständen bei der Verhängung einer administrativen Mehrwertsteuergeldbuße ausgeschlossen wäre, dann würde ein Mehrwertsteuerbeamter somit einen Mehrwertsteuerschuldner jeden Rechts auf Verteidigung (soweit diese auf Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgründen oder auf mildernden Umständen beruhe) berauben können, indem er einfach dafür Sorge, daß er, bevor ein Strafverfahren eingeleitet werde, eine administrative Geldbuße verhängt. Dies könne ganz und gar nicht gerechtfertigt werden.

Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 14 Absatz 1 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte würden verlangen, wie der französische Kassationshof ausdrücklich in seinem Urteil vom 29. April 1997 bestätigt habe, daß der Richter, bei dem der Streit um die administrative Geldbuße anhängig gemacht werde, mit voller Befugnis über die grundsätzliche Schuld und den Betrag der Geldbuße befinden könne.

A.1.4. Die erste präjudizielle Frage müsse deshalb dahingehend beantwortet werden, daß es im Widerspruch zum verfassungsmäßigen Nichtdiskriminierungsgrundsatz (nötigenfalls in Verbindung mit den o.a. Vertragsbestimmungen) stünde, wenn die administrative Mehrwertsteuergeldbuße ungeachtet der Schuld des Steuerpflichtigen zu entrichten sei, wenn der Richter nicht über die Schuld des Steuerpflichtigen befinden könnte und wenn der Richter die von der Verwaltung verhängte Geldbuße nicht unter Berücksichtigung von Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgründen oder von mildernden Umständen herabsetzen oder «erlassen» könnte.

A.2.1. Die zweite präjudizielle Frage beziehe sich spezifisch auf die leichteren Übertretungen der Mehrwertsteuerreglementierung. Diese könnten nur mit administrativen Geldbußen belegt werden. Es stelle sich die Frage, ob der Richter auch in diesen Fällen befugt sei, über den Betrag der administrativen Geldbußen zu befinden.

A.2.2. Der Metad AG zufolge müsse der Richter tatsächlich auch beurteilungsbefugt sein hinsichtlich der leichteren Übertretungen und der aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes darauf anwendbaren leichteren Geldbußen. In Anbetracht der Tatsache, daß es in Übereinstimmung mit der Antwort auf die erste präjudizielle Frage möglich sein müsse, bei den durch die Verwaltung für die in betrügerischer oder schädigender Absicht begangenen Verstöße verhängten Geldbußen mildernde Umstände oder Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgründe zu berücksichtigen, müsse beschlossen werden, daß diese mildernden Umstände oder Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgründe *a priori* sicher auch von einem Steuerpflichtigen müßten geltend gemacht werden können, der sich ohne betrügerische oder schädigende Absicht desselben Verstoßes schuldig gemacht habe und dem deshalb nur eine administrative Geldbuße auferlegt werden könne. Hierbei müsse nämlich der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berücksichtigt werden, dem zufolge eine leichtere Übertretung nicht strenger - dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften zufolge sogar nicht genauso streng - bestraft werden dürfe

als eine schwerwiegendere Übertretung. Wenn ein Richter, der die aus einer leichten Übertretung eines Steuerpflichtigen resultierende Schuld feststelle, keine Herabsetzung der durch die Verwaltung verhängte Geldbuße anordnen könnte, dann würde dieser Steuerpflichtige im Vergleich zu einem anderen Steuerpflichtigen, der sich desselben Verstoßes in betrügerischer oder schädigender Absicht schuldig gemacht habe, auf unangemessene und unverhältnismäßige Weise diskriminiert werden. Es sei nämlich sehr gut möglich, daß Letztgenannter eine viel niedrigere Geldbuße entrichten müsse, wenn der Richter in Übereinstimmung mit der Antwort auf die erste präjudizielle Frage in seinem Fall mildernde Umstände oder Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgründe wohl berücksichtigen könne und müsse.

In seiner Beurteilung müsse der Hof den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berücksichtigen, weil dieser Teil des verfassungsmäßigen Nichtdiskriminierungsgrundsatzes sei und weil die belgische Mehrwertsteuerreglementierung zur Durchführung europäischer Richtlinien erlassen worden sei. Der Rechtsprechung des Gerichtshofes zufolge ergebe sich aus Artikel 5 des EG-Vertrags, daß die Mitgliedstaaten die Verhältnismäßigkeit beachten müßten, wenn sie wegen der Nichteinhaltung des Gemeinschaftsrechts und der für die Durchführung des Gemeinschaftsrechts durch den nationalen Gesetzgeber getroffenen Maßnahmen Sanktionen verhängen würden. Es sei der nationale Richter, der darüber urteilen müsse, ob die durch den nationalen Gesetzgeber vorgeschriebenen Sanktionen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerecht würden. Wenn der belgische Richter eine administrative Mehrwertsteuergeldbuße für zu schwer erachte, sei er somit nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, die durch die Verwaltung verhängte Geldbuße herabzusetzen oder eventuell völlig aufzuheben.

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte und insbesondere das Urteil Garyfallou vom 24. September 1997 würden zeigen, daß eine administrative Sanktion auch dann nicht aus dem Anwendungsgebiet von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention falle, wenn sie nicht wirklich « schwer » sei, weil allen administrativen steuerlichen Geldbußen, sowohl den leichten wie auch den schweren, im wesentlichen ein Bestrafungs- und Vorbeugungscharakter eigen sei. Wenn jemand, der einen schweren Verstoß begangen habe und deshalb mit einer schweren Sanktion rechnen müsse, die Berücksichtigung von mildernden Umständen sowie von Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründen erwarten könne, müsse derjenige, der eine leichtere Übertretung begangen habe, aufgrund des Nichtdiskriminierungsgrundsatzes die Berücksichtigung derselben strafmildernden oder straffausschließenden Umstände beanspruchen können. Eine Unterscheidung zwischen leichten und schweren administrativen Sanktionen sei auch praktisch undurchführbar.

Die Mehrwertsteuerverstöße könnten nur vor dem Strafrichter verfolgt werden, wenn sie schwerwiegender Art seien, dann nämlich, wenn sie « in betrügerischer oder schädigender Absicht » begangen worden seien. Weil bei der Ahndung dieser schwerwiegenden Verstöße Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründe sowie mildernde Umstände berücksichtigt werden könnten und müßten, wäre es nicht vernünftig gerechtfertigt, bei der Ahndung der leichten Übertretungen dieselben Umstände nicht zu berücksichtigen (siehe Urteil Nr. 40/97, Erwägung B.7.2).

A.2.3. Hinsichtlich der Verstöße gegen die Mehrwertsteuerreglementierung, die nicht in betrügerischer oder schädigender Absicht begangen worden seien und die wohl mit einer administrativen Geldbuße belegt werden könnten, nicht aber mit einer Sanktion im Sinne von Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches, müsse deshalb beschlossen werden, daß der verfassungsmäßige Nichtdiskriminierungsgrundsatz, nötigenfalls in Verbindung mit den zitierten Bestimmungen und Grundsätzen, dahingehend interpretiert werden müsse, daß er die Ahndung dieser Verstöße verbiete, wenn den Steuerpflichtigen keine Schuld treffe, daß er gleichfalls verbiete, daß der Richter nicht befugt sei, über die Schuld des Steuerpflichtigen zu urteilen, und daß er auch verbiete, daß der Richter nicht befugt sei, unter Berücksichtigung von Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgründen oder mildernder Umstände die administrative Geldbuße herabzusetzen oder sogar völlig « zu erlassen ».

Schriftsatz des Ministerrats

A.3.1. In beiden Fragen werde der Hof ersucht zu urteilen, ob eine Regelung nicht gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz verstoße, wenn aufgrund dieser Regelung steuerliche Geldbußen geschuldet würden,

- a) ungeachtet der Schuld oder der Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen;

b) ohne daß die rechtsprechende Gewalt für zuständig erachtet werde zu beurteilen, ob Schuld oder Bösgläubigkeit vorliege, auf die sich die Verhängung der Geldbuße gründe;

c) ohne daß die rechtsprechende Gewalt für zuständig erachtet werde, die Verhältnismäßigkeit der verhängten Geldbuße zu beurteilen und ggf. unter Berücksichtigung von mildernden Umständen oder Rechtfertigungsgründen eine Herabsetzung bzw. einen Erlaß zu gewähren.

Im Verweisungsurteil werde der Hof nicht ersucht zu sagen, ob die Regelung der steuerlichen Geldbußen dem wohl entspreche; auch nicht, welche Abänderungen in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden könnten oder müßten. Das Urteil beruhe auf der durch den Richter offenbar so deutlich wie möglich beschriebenen Hypothese der Folgen eines Systems, das die steuerlichen Geldbußen mit einem entschädigenden Charakter versehe. Schließlich werde auch nicht gefragt, ob die im Gesetz festgelegten Geldbußen zu hoch seien oder nicht, um diesem entschädigenden Charakter gerecht zu werden.

A.3.2. Die Ungleichheit, die der Klägerin im Hauptverfahren als Grundlage für ihre Behauptung diene, bestehe angeblich zwischen den Personen, die gegen Steuergesetze verstoßen hätten, im vorliegenden Fall gegen die Mehrwertsteuergesetzgebung, und den Personen, die wegen anderer Gesetzesübertretungen verfolgt und verurteilt würden. Dieser Gesichtspunkt sei als solcher schon nicht ganz deutlich. Die Berücksichtigung mildernder Umstände, obgleich als allgemeine Regel im Strafgesetzbuch enthalten, kenne doch etliche Ausnahmen. Außerhalb des Strafgesetzbuches dürften mildernde Umstände nur dann vom Richter berücksichtigt werden, wenn das Gesetz, das die Ahndung der genannten Verstöße regle, dies ausdrücklich vorsehe. Für einige strafbare Handlungen gebe es eine Vermutung *juris et de jure* des moralischen Elements. Entschuldigungsgründe könnten nur in den durch das Gesetz festgelegten Fällen geltend gemacht werden. Es sei ziemlich vereinfachend, die Situationen, in denen der Richter völlig frei über Schuld und Strafe urteile, ohne weiteres den Situationen gegenüberzustellen, in denen der Richter über absolut keine Freiheit verfüge. Es sei normal, daß das Gesetz Unterschiede einführe bei der Behandlung unterschiedlicher Situationen.

A.3.3. Bei der Analyse der Verstöße gegen die Steuergesetzgebung im allgemeinen und der Mehrwertsteuergesetzgebung im besonderen müßten die folgenden Besonderheiten beachtet werden:

a) individuell gesehen müsse für jeden Verstoß gegen ein Steuergesetz, so, wie für andere Verstöße, eine angemessene Strafe verhängt werden; das sei der eigentliche strafrechtliche Aspekt der Sanktion;

b) gleichzeitig könne man nicht übersehen, daß die Steuerstraftat einen haushaltsmäßigen Verlust für die Staatskasse darstelle; dieser Verlust müsse ausgeglichen werden;

c) der Verlust beschränke sich nicht nur auf die umgangene Steuer; das gelte insbesondere für die Mehrwertsteuer, die konzipiert sei, um ein Produkt durch Erhebungen im Produktions- und Distributionszyklus zu besteuern; eine Unregelmäßigkeit, die die Erhebung in einer Phase umgehe, wirke sich auf die folgenden Phasen aus und führe außerdem meistens auch zu einer Einkommensteuerhinterziehung;

d) der Steuerbetrug als soziales Phänomen verpflichte die Behörde, eine umfassende Verwaltung zwecks Kontrolle über die Anwendung des Gesetzes einzurichten und zu finanzieren; in ihrer Gesamtheit gesehen müßten die finanziellen Kosten der Kontrolle zu den Folgen des Steuerbetrugs zählen.

Selbst wenn man bei den administrativen Geldbußen von einem gemischten - strafrechtlichen und entschädigenden - Charakter ausgehe, sei dennoch der wiedergutzumachende Schaden wichtig genug, um diese Geldbußen einer eigenen Rechtsregelung zu unterwerfen.

A.3.4. Das Problem der Verfassungsvorschrift der Gleichheit könne unter zwei Aspekten betrachtet werden.

Entweder lasse man die traditionelle Lehre fallen und negiere man den entschädigenden Charakter der steuerlichen Geldbußen. Auch dann könne nicht geleugnet werden, daß die Steuerverstöße sehr spezifische Kennzeichen aufweisen würden und sie sich deshalb grundlegend von den durch das Strafgesetzbuch mit Strafe belegten Verstößen unterscheiden würden. Weil die Ahndung des Betrugs für die Staatskasse bedeutsam sei und weil eine korrekte Steuererhebung für ein gutes Funktionieren aller öffentlichen Dienste wichtig sei, sei es vernünftig, daß das Gesetz mögliche Abweichungen bei der Verhängung der vorgeschriebenen Sanktionen auf ein Mindestmaß beschränke.

Oder der traditionelle entschädigende Charakter der steuerlichen Geldbuße werde anerkannt. In diesem Fall müsse man annehmen, daß dem Richter nicht zugestanden werden könne, die gesetzlich festgelegten Entschädigungen aufgrund einer subjektiven Beurteilung zu ändern. Der Richter, der über einen Autounfall urteilen müsse, könne die Strafsanktion wegen nicht vorsätzlicher Verletzungen ändern; aber für die Entschädigung des bewiesenen Schadens der Zivilpartei könne er keine mildernden Umstände berücksichtigen. Das rechtfertige denn wieder die Regel, der zufolge nur der Finanzminister Bußgelderlaß oder -herabsetzung bewilligen dürfe. Es müsse dabei festgestellt werden, daß die Festlegung der Geldbußen nach einer vorher festgelegten Skala von Verstößen einerseits Willkür in den Verwaltungsentscheidungen vorbeuge und andererseits mit der freien Beurteilung des Richters unvereinbar sei.

A.3.5. Der im Verweisungsurteil gestellten ersten Frage zufolge müsse das Problem analysiert werden « in Anbetracht der Tatsache, daß die vorgenannte Beurteilung und Milderungen gemäß Artikel 73 *quinquies* des Mehrwertsteuergesetzbuches bei der Ahndung der gleichen Taten mit strafrechtlichen Geldstrafen tatsächlich eingeräumt werden ». Diesbezüglich müsse erwähnt werden, daß die Anwendung von Artikel 85 des Strafgesetzbuches laut Artikel 73 nur « unbeschadet der steuerlichen Geldbußen » gelte. Das System sei also logisch; für die eigentliche Strafsanktion werde die Beurteilungsfreiheit des Strafrichters aufrechterhalten; auf die entschädigenden Sanktionen müßten jedoch die gesetzlichen Tarife angewandt werden.

Die administrative Geldbuße und die strafrechtliche Geldstrafe entsprächen verschiedenen juristischen Konstruktionen mit einer unterschiedlichen *ratio legis*. Sie könnten denn auch unterschiedliche Merkmale aufweisen. Strafrechtliche Sanktionen würden beim Ableben des Verurteilten wegfallen, was auf administrative Geldbußen nicht zutreffe; strafrechtliche Sanktionen stünden im Strafregister, administrative Geldbußen nicht; die Vorschriften bezüglich der Rückfälligkeit, der Mittäterschaft und des Zusammentreffens von Verstößen fänden auf strafrechtliche Sanktionen Anwendung, nicht aber auf administrative Geldbußen; strafrechtliche Geldstrafen seien nicht als Werbungskosten absetzbar, administrative Geldbußen wohl; aufgrund administrativer Sanktionen würden keine Freiheitsstrafen verhängt. Die Möglichkeit, mildernde Umstände auf strafrechtliche Sanktionen anzuwenden, beeinträchtige somit nicht den bindenden Charakter administrativer Geldbußen und stehe nicht im Widerspruch dazu.

A.3.6. Die zweite Frage im Verweisungsurteil unterscheide sich von der ersten nur dadurch, daß darüber hinaus auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verwiesen werde. Die Frage werde gestellt für den Fall, daß die erste Frage positiv beantwortet werde. Die Bedeutung der Frage sei nicht sehr deutlich. Wenn die erste Frage positiv beantwortet werde, dann scheine es ja deutlich zu sein, daß der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit sich auch auf die in der zweiten Frage anvisierte Situation erstrecken müsse. Außerdem könne nicht behauptet werden, daß die Anwendung von Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches darauf hinauslaufe, daß eine schwerere Übertretung mit einer leichteren Sanktion belegt werde. Wie schon früher erwähnt, sei Artikel 73 ja anwendbar « unbeschadet der steuerlichen Geldbußen », die somit auch weiterhin integral geschuldet würden.

Der Vollständigkeit halber müsse allerdings betont werden, daß der zitierte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine dem Europäischen Gemeinschaftsrecht eigene Konstruktion sei. Der vorliegende Streitfall sei rein interner Art, und das Gemeinschaftsrecht sei als solches nicht darauf anwendbar.

A.3.7. Der Hof habe in seinen Urteilen Nrn. 40/97 und 45/97 Fragen beantwortet, die mit den hier gestellten Fragen eine gewisse Analogie aufweisen würden. Dabei müsse jedoch hervorgehoben werden, daß die Analogie in dem Wortlaut der gestellten Fragen absolut nicht einer Analogie bei den Sachlagen entspreche. Es habe sich in diesen Rechtssachen um Übertretungen auf dem Sozialsektor gehandelt. Bei der Ahndung eines Steuerbetrugs müsse man aber beachten, daß diese Ahndung des Steuerbetrugs für das Funktionieren der öffentlichen Dienste notwendig sei. Die früher angeführten Argumente zur Rechtfertigung des Unterschieds zwischen Steuerverfahren und gemeinrechtlichen Verfahren seien auch für den Unterschied zwischen Steuer- und Sozialverfahren gültig.

A.3.8. Die in den Fragen beschriebenen Zuständigkeitseinschränkungen der rechtsprechenden Gewalt seien bezüglich der Ahndung der steuerlichen Verstöße völlig gerechtfertigt. Die erste Frage müsse verneinend beantwortet werden. Die zweite Frage, die nur für den Fall gestellt werde, daß die erste Frage positiv beantwortet werde, könne deshalb nicht berücksichtigt werden.

Erwiderungsschriftsatz des Ministerrats

A.4.1. Die Behauptung der Klägerin beruhe völlig auf der Forderung, daß steuerliche Bußgelder ausschließlich Strafsanktionscharakter hätten. Der dennoch entschädigende Charakter dieser Bußgelder, wie er in der Rechtsprechung des Kassationshofes deutlich werde, werde von ihr völlig geleugnet. Die Beilegung dieser Diskussion sprengte den Rahmen des vorliegenden Verfahrens. Die Verwaltung sei verpflichtet, sich nach der in der Rechtsprechung des Kassationshofes angegebenen Interpretation des Gesetzes zu richten. Übrigens, selbst wenn man den besprochenen Geldbußen einen gemischten Charakter zubilligen würde, wäre selbst dann noch der entschädigende Aspekt wichtig genug, um zu rechtfertigen, den Richter nicht über die Opportunität der Verhängung dieser Geldbußen urteilen zu lassen.

A.4.2. Die auf Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und auf Artikel 14 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte beruhenden Argumente könnten nicht akzeptiert werden.

Der Rechtsprechung des Kassationshofes zufolge seien diese Vertragsbestimmungen nicht auf Steuerangelegenheiten anwendbar. Die Klägerin fechte diese Rechtsprechung vergeblich an. Es stehe ihr frei, ihre Behauptungen vor dem Europäischen Gerichtshof zu verteidigen, dessen Aufgabe es sei, die der Konvention eigenen Begriffe zu interpretieren und deren Anwendungsgebiet zu definieren. Solange dies nicht geschehen sei, müsse sich die Verwaltung nach der durch den Kassationshof festgelegten Interpretation des Gesetzes richten.

Die Bestimmung von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention bedeute im übrigen keinesfalls, daß das gesamte Gebiet der Strafbestimmungen in dem von der Klägerin vorgeschlagenen Sinn interpretiert werden müsse. Die Berücksichtigung mildernder Umstände kenne auch auf dem eigentlichen strafrechtlichen Gebiet Ausnahmen. Es sei nicht annehmbar, die auf die Mehrwertsteuer sich beziehenden gesetzlichen Sanktionen vollständig und undifferenziert der Anwendung von Artikel 85 des Strafgesetzbuches zu unterwerfen. Außerdem seien die Gerichte völlig zuständig, über die Verfassungsmäßigkeit der verhängten Geldbußen zu urteilen. So werde dem Recht entsprochen, seine Rechtssache durch eine unabhängige und unparteiische Gerichtsinstanz beurteilt zu sehen. Dieses Recht impliziere nicht notwendigerweise eine Zuständigkeit, seine Anwendung aufgrund subjektiver Erwägungen zu mildern oder davon zu befreien. Schließlich könnten die o.a. Konventionsbestimmungen nicht zu einer freien Beurteilung des Richters über die Opportunität einer Verurteilung zum Schadensersatz führen. Der Richter müsse, wie in anderen Streitfällen, bei denen es um Schadensersatz gehe, die Gesetzmäßigkeit des Anspruchs beurteilen. Er sei aber nicht zuständig, die im Gesetz selbst festgelegte Entschädigung seiner Beurteilung entsprechend herabzusetzen. Die Geldbuße sei übrigens durch das Gesetz verhängt und werde durch den Steuerpflichtigen ausschließlich kraft des Gesetzes ohne irgendeine Intervention der Verwaltung geschuldet.

A.4.3. Es sei nicht richtig, die Artikel 70 und 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches einander als alternative Sanktionen gegenüberzustellen, wobei die Ahndung schwererer Übertretungen leichter ausfiele als bei weniger schweren. Diese Gesetzesbestimmungen müßten nämlich nicht alternativ, sondern kumulativ angewandt werden.

Der Grundsatz *non bis in idem* bedeute keinesfalls, daß der Gesetzgeber aufgrund ein und desselben Verstoßes keine kumulativen Sanktionen verhängen dürfte. Außerdem stimme die Behauptung der Klägerin nicht mit dem allgemeinen Verlauf der Ahndung des Steuerbetrugs überein. Betrügerische Praktiken würden in einem Unternehmen festgestellt, fast immer in einer Gesellschaft. Gesellschaften würden nicht strafrechtlich verfolgt; für Gesellschaften sei auch keine Rede von subjektiven Überlegungen. Auf diese Verstöße würden denn auch die gesetzlichen Geldbußen angewandt. Die strafrechtlichen Verfolgungen würden im Gegenteil die natürlichen Personen betreffen, die als Führungskräfte dieses Unternehmens aufgetreten seien, und dann stelle sich doch die Frage nach der betrügerischen Absicht. Die von der Klägerin beanstandete Kumulierung der Sanktionen komme denn auch, was die betroffene Person angehe, in der Praxis nicht vor. Es sei demnach völlig unrichtig zu behaupten, daß ein Mehrwertsteuerbeamter einen Mehrwertsteuerschuldner eines jeden Rechts auf Verteidigung berauben könnte, indem er eine administrative Geldbuße verhängt, noch bevor ein Strafverfahren eingeleitet

worden sei. Die Geldbuße werde nicht durch einen Beamten verhängt, sondern sie werde kraft des Gesetzes geschuldet. Der Steuerpflichtige könne ihre Rechtmäßigkeit vor dem Richter anfechten.

A.4.4. Die Behauptung der Klägerin, der zufolge es angeblich eine Unverhältnismäßigkeit gebe zwischen der (leichteren) Ahndung schwererer Verstöße, in Anwendung von Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches, und der als viel schwerer qualifizierten Ahndung leichterer, eventuell ohne betrügerische Absicht begangener Verstöße, wie in Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches festgelegt, gehe von der falschen Annahme aus, daß nämlich beide Systeme alternativ statt kumulativ seien.

Außerdem werde von der Klägerin ein Begriff des Europäischen Gemeinschaftsrechts aus seinem Zusammenhang gerissen und falsch interpretiert und angewandt. Der Gerichtshof habe den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als Antwort auf die Frage angewandt, ob die gegen eine ausländische Firma verhängte Sanktion schwerer sei oder nicht als die für die gleichen Verstöße im internen Handelsverkehr verhängten Sanktionen. Dieser Grundsatz bedeute somit keineswegs, daß dem Richter eine allgemeine Zuständigkeit verliehen werde, die Opportunität gesetzlicher Vorschriften zu beurteilen.

Im vorliegenden Streitfall gehe es um die Mehrwertsteuer, deren Grundlagen tatsächlich im Gemeinschaftsrecht festgelegt würden. Die gesetzliche Geldbuße sei eine durch das Gesetz verhängte Erhöhung der eigentlichen Steuerschuld. Es stehe der Klägerin frei, ein Verfahren einzuleiten, das darauf hinauslaufe, dem Gerichtshof eine präjudizielle Frage vorzulegen, um zu klären, ob diese Steuererhöhung mit den anzuwendenden Richtlinien vereinbar sei oder nicht.

Im internen Recht sei es die Aufgabe des Gesetzgebers, die angemessenen Maßnahmen zu ergreifen, um die korrekte Anwendung der Steuergesetze zu gewährleisten. Die Verhältnismäßigkeit der gesetzlichen Geldbuße müsse im vorliegenden Falle im Lichte des begangenen Steuerbetrugs beurteilt werden. Eine Steuererhöhung um 200 v.H. entspreche einer Verdreifachung der Steuer (63 v.H. statt 21 v.H.). Dies müsse im Rahmen des Unternehmensumsatzes beurteilt werden. Die Tatsache, daß es sich um eine strikt proportionale Erhöhung handle, schließe jedes Risiko einer Willkür aus. Des weiteren müsse der besondere Mechanismus der Mehrwertsteuer berücksichtigt werden. In der vorliegenden Rechtssache habe man in erheblichem Maße Gebrauch gemacht von fiktiven Rechnungen. Diese Praxis könne sehr komplexe Folgen nach sich ziehen, u.a. den unrechtmäßigen Abzug der fiktiven Vorsteuerabzüge, die Abwälzung der Mehrwertsteuer, die nicht an die Staatskasse gehe, auf den Käufer, fiktive Lasten und/oder verdeckte Gewinne im Unternehmen des Betrügers und meistens auch seines Abnehmers usw.

Außerdem müsse darauf hingewiesen werden, daß hier von einer Ungleichheit keine Rede sein könne. Die gesetzliche Geldbuße, im Gesetz selbst festgelegt, sei für jeden, der einen Verstoß begehe, die gleiche.

A.4.5. Abschließend könne gesagt werden, daß die gesetzlichen Geldbußen integral oder mindestens überwiegend einen entschädigenden Charakter hätten. Der durch die Staatskasse als Folge des Steuerbetrugs erlittene Schaden sei nämlich komplex und keineswegs wiedergutmacht durch die Zahlung des Betrags eines individuellen Verstoßes, selbst mit entschädigenden Zinsen. Daß die Entschädigung durch das Gesetz selber festgelegt werde, sei also völlig gerechtfertigt, zumal sie ganz und gar verhältnismäßig sei zum Betrag der festgestellten Verfehlung. Die Anwendung dieser gesetzlichen Geldbußen unterliege, was ihre Rechtmäßigkeit angehe, der Kontrolle durch die rechtsprechende Gewalt. Die Kontrollbefugnis einer unabhängigen Gerichtsstanz müsse nicht auf die Möglichkeit ausgedehnt werden, mildernde Umstände zu berücksichtigen, und noch weniger auf die Möglichkeit, den gesetzlich festgelegten Schadensersatz aufgrund subjektiver Überlegungen herabzusetzen.

Behandlungsunterschiede hinsichtlich gewöhnlicher Straftaten und hinsichtlich von Verstößen im Sinne von Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches seien gerechtfertigt:

a) in bezug auf die gewöhnlichen Straftaten aufgrund des Entschädigungscharakters der durch Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgeschriebenen Geldbußen; hinzu komme, daß ebenso für andere Verstöße die Möglichkeit für den Richter, mildernde Umstände zu berücksichtigen, auch nicht allgemein sei;

b) in bezug auf die in Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches genannten Geldbußen; die Artikel 70 und 73 würden zwei voneinander unabhängige Systeme enthalten, das jedes für sich nach eigener Maßgabe angewandt würde und die einander nicht ausschließen würden. Es sei also nicht richtig zu behaupten, daß wegen einer leichteren Übertretung eine strengere Sanktion verhängt werden dürfe als wegen einer schwereren.

Erwiderungsschriftsatz der Metad AG

A.5.1. In den präjudiziellen Fragen habe der verweisende Richter weder den strafrechtlichen noch den entschädigenden Charakter der Geldbußen ausdrücklich anerkannt. Aus der durch die Metad AG vorgeschlagenen Formulierung der Fragen gehe jedoch deutlich hervor, daß diese Fragen von dem Standpunkt ausgehen würden, daß den steuerlichen Geldbußen ein strafrechtlicher Charakter zugestanden werden könne. Dieser Standpunkt sei übrigens durch den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte in seinem Urteil vom 27. März 1998 in der Rechtssache J.J. gegen die Niederlande bestätigt worden.

A.5.2. Der durch die Metad AG vorgenommene Vergleich betreffe einerseits die Mehrwertsteuerschuldner, gegen die durch die Verwaltung aufgrund der Artikel 70, 71 und 72 des Mehrwertsteuergesetzbuches eine Geldbuße verhängt werde, und andererseits die Mehrwertsteuerschuldner, gegen die von dem Strafrichter aufgrund der Artikel 73 ff. eine Geldbuße verhängt werde. Die Metad AG sei sich bewußt, daß mildernde Umstände in etlichen Ausnahmefällen nicht berücksichtigt würden und Entschuldigungsgründe nur in den gesetzlich festgelegten Fällen geltend gemacht werden könnten. Dies sei jedoch *in casu* nicht wichtig, da sich der Vergleich auf die Mehrwertsteuerschuldner beziehe, gegen die eine administrative Geldbuße verhängt werde, und auf diejenigen, gegen die der Strafrichter eine Geldstrafe verhängen könne. Letztgenannten könne in Anwendung von Artikel 73 *quinquies* des Mehrwertsteuergesetzbuches die Anwendung der Bestimmungen von Buch I des Strafgesetzbuches einschließlich seines Artikels 85 zugute kommen.

A.5.3. Die Behauptung des Ministerrats, der zufolge die traditionelle Lehre den administrativen steuerlichen Geldbußen einen entschädigenden Charakter zuerkenne, sei nicht so traditionell, wie behauptet werde. Anfangs sei durch die Gesetzgebung und die Rechtsprechung der strafrechtliche Charakter der steuerlichen Geldbußen nicht in Frage gestellt worden, auch nicht bei den durch die Verwaltung verhängten. Erst bei den Vorarbeiten zum Gesetz vom 8. Juni 1867 zur Einführung des Strafgesetzbuches habe man behauptet, daß diese steuerlichen Geldbußen auch einen entschädigenden Charakter aufweisen könnten, insbesondere, um sie auch bei den Erben eintreiben zu können. Wegen des strafrechtlichen Charakters habe man dem Minister die Befugnis verliehen, sie zu erlassen. Die dem Ursprung der Behauptung, der administrativen steuerlichen Geldbuße müsse auch ein entschädigender Charakter zugestanden werden, zugrunde liegende Begründung sei inzwischen überholt. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte habe nämlich entschieden, daß, wenn der Steuerpflichtige, der die Steuerübertretung begangen habe, schon vor Verhängung der Geldbuße gestorben sei, diese Geldbuße im nachhinein wegen des persönlichen Charakters der Strafe nicht mehr bei den Erben erhoben werden könne.

Der finanzielle Verlust für die Staatskasse werde oder könne auf andere Weise abgewälzt werden. Wenn die Geldbußen die Kosten der Verwaltung decken müßten, dann ginge es um eine Steuer, und die Befugnis des Ministers, sie zu erlassen, stünde dann im Widerspruch zu Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung. Die Tatsache, daß die administrativen steuerlichen Geldbußen sowieso einen strafrechtlichen Charakter hätten, werde an einer anderen Stelle des Schriftsatzes des Ministerrats anerkannt und sei durch die Steuerbehörde in Verfahren bezüglich der Frage, ob sie abzugsfähige Werbungskosten seien oder nicht, verteidigt worden.

Überdies müsse auf jeden Fall hervorgehoben werden, daß die internrechtliche Qualifizierung der administrativen steuerlichen Geldbußen als Strafen oder als Entschädigungen die Qualifizierung, die den steuerlichen Geldbußen aufgrund von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und aufgrund von Artikel 14 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte zustehe, in keiner Weise beeinträchtige. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte habe bei der Beurteilung der Frage, ob die steuerliche Geldbuße einen strafrechtlichen Charakter habe und unter die o.a. Konventionsbestimmung falle, vier als alternativ zu betrachtende Kriterien in Erwägung gezogen. Wenn man sie an diesen Kriterien überprüfe, besäßen die beanstandeten Geldbußen zweifellos einen strafrechtlichen Charakter. Daß die Geldbußen einer vorhergehend festgelegten Skala von Verstößen zufolge festgelegt worden seien, heiße nicht, daß der Steuerpflichtige nicht über die Möglichkeit verfügen müsse, die Schuldfrage einem unabhängigen und unparteiischen Richter vorzulegen, wie es in den o.a. Konventionsbestimmungen vorgesehen sei.

Die Verhängung der Geldbußen, sobald die Materialität der Übertretung feststehe, ungeachtet der Schuld des Steuerpflichtigen, und die Unmöglichkeit, die Schuld durch einen unabhängigen und unparteiischen Richter beurteilen zu lassen, stünden im Widerspruch zu dem Nichtdiskriminierungsgrundsatz, der in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 14 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte enthalten sei.

Die in den königlichen Erlassen Nrn. 41 und 44 festgelegten Skalen würden übrigens die konkreten Umstände, in denen der Übertreter sich befinde, nicht berücksichtigen. Mildernde Umstände, Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgründe müßten jedoch *in concreto* beurteilt werden können. Übrigens seien diese königlichen Erlasse nicht unvereinbar mit einer richterlichen Beurteilungsbefugnis, da im heutigen Gesetzesentwurf bezüglich der Reform des Steuerverfahrens ausdrücklich vorgesehen werde, daß der Richter befugt sei, Geldbußen zu erlassen und herabzusetzen, ohne daß die Aufhebung der obengenannten königlichen Erlasse erwähnt werde.

- B -

In Hinsicht auf die beanstandeten Bestimmungen

B.1. Die präjudiziellen Fragen betreffen die Artikel 70 und 84 Absatz 2 des Gesetzes vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Mehrwertsteuergesetzbuches. In den präjudiziellen Fragen wird auch auf die Artikel 73 und *73quinquies* desselben Gesetzbuches verwiesen.

B.2. Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches, der in Abschnitt 1 (« Administrative Geldbußen ») von Kapitel XI (« Strafbestimmungen ») aufgenommen wurde, lautet:

« § 1. Bei jedem Verstoß gegen die Verpflichtung, die Steuer zu entrichten, wird eine Geldbuße verhängt, die doppelt so hoch ist wie die hinterzogene oder verspätet entrichtete Steuer.

Diese Geldbuße wird von einem jeden, der aufgrund der Artikel 51 §§ 1, 2 und 4, *51bis*, 52, 53, *53ter*, *53nonies*, 54, 55 und 58 oder der zur Durchführung dieser Artikel ergangenen Erlasse, zur Steuerentrichtung verpflichtet ist, individuell geschuldet.

§ *1bis*. Jeder, dem zu Unrecht eine Steuerermäßigung bewilligt wurde, muß mit einer Geldbuße rechnen, die dem Doppelten dieser Steuer entspricht, insoweit diese Übertretung nicht in Anwendung von § 1 Absatz 1 bestraft wird.

§ 2. Wenn die Rechnung oder das an deren Stelle tretende Schriftstück, deren beziehungsweise dessen Ausstellung die Artikel 53, *53octies* und 54 oder die zur Durchführung dieser Artikel ergangenen Erlasse vorschreiben, nicht ausgestellt worden ist oder unrichtige Angaben bezüglich der Identifizierungsnummer, des Namens oder der Anschrift der am Umsatz beteiligten Vertragsparteien, der Art oder Menge der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen, des Preises oder dessen Nebenkosten enthält, wird eine Geldbuße verhängt, die doppelt so hoch ist wie die auf den Umsatz geschuldete Steuer und mindestens zweitausend Franken betragen muß.

Diese Geldbuße wird individuell vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer und dessen Vertragspartner geschuldet. Sie wird jedoch nicht verhängt, wenn die Übertretungen als rein zufällig angesehen werden können, insbesondere in Anbetracht der Anzahl und Bedeutung der nicht durch ordnungsgemäße Unterlagen ausgewiesenen Umsätze, verglichen mit der Anzahl und der Bedeutung

der durch ordnungsgemäße Unterlagen ausgewiesenen Umsätze oder wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer keinen ernsthaften Grund hatte, an der Nichtsteuerpflicht des Vertragspartners zu zweifeln.

Wenn jemand für ein und dieselbe Übertretung sowohl mit der in § 1 wie der in § 2 vorgesehenen Geldbuße rechnen muß, wird nur letztere angewandt.

§ 3. Enthält das gemäß Artikel 52 vorzulegende Einfuhrdokument unrichtige Angaben bezüglich der Art oder Menge der eingeführten Gegenstände, des Preises oder dessen Nebenkosten, des Namens oder der Anschrift desjenigen, auf dessen Namen die Einfuhrsteuer entrichtet werden muß oder kann, wird eine Geldbuße verhängt, die doppelt so hoch ist wie diese Einfuhrsteuer und mindestens zweitausend Franken betragen muß.

Diese Geldbuße wird von denjenigen, die Artikel 52 zur Steuerzahlung verpflichtet, solidarisch geschuldet. Sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn die Übertretung als rein zufällig angesehen werden kann.

Wenn jemand für ein und dieselbe Übertretung sowohl mit der in § 1 wie der in § 3 vorgesehenen Geldbuße rechnen muß, wird nur letztere angewandt.

§ 4. Die nicht in den §§ 1, 2 und 3 vorgesehenen Übertretungen gegen die Artikel 39 bis 42, 52 bis 54*bis*, 55, 56 § 2, 57, 58, 60 bis 63, 64 § 4, 76 § 1 und 80 oder gegen die zur Durchführung dieser Artikel ergangenen Erlasse werden mit einer Geldbuße in Höhe von tausend Franken bis hunderttausend Franken pro Übertretung bestraft. Der Betrag dieser Geldbuße wird entsprechend einer Skala festgesetzt, deren Staffelung vom König festgestellt wird.

Diejenigen, die nicht zur Steuerentrichtung verpflichtet sind, denen aber die Artikel 39 bis 42, 52 bis 54*bis* und 58 oder die zur Durchführung dieser Artikel ergangenen Erlasse Verpflichtungen auferlegen, sind außerdem, falls eine Übertretung zu ihren Lasten festgestellt wird, solidarisch haftbar für die Entrichtung der Steuer, der Zinsen und der verhängten Geldbußen. Handelt es sich um ordnungswidrig nach Belgien importierte Gegenstände, erstreckt sich diese solidarische Haftung auf die an der Einfuhr oder an dem Versuch zur Einfuhr beteiligten Personen, auf den Inhaber der Gegenstände und gegebenenfalls auf denjenigen, für dessen Rechnung dieser Inhaber gehandelt hat.

§ 5. Ist bezüglich der Gegenstände und Dienstleistungen, für die das in Artikel 59 § 2 vorgesehene Sachverständigengutachten eingeholt werden kann, erkannt worden, daß die Steuer nach einer unzulänglichen Besteuerungsgrundlage entrichtet worden ist, muß der Schuldner der Zusatzsteuer mit einer Geldbuße rechnen, deren Betrag dem dieser Steuer entspricht, wenn die Unzulänglichkeit ein Achtel der Besteuerungsgrundlage, nach der die Steuer entrichtet worden ist, erreicht oder übersteigt. »

B.3. Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches, der in Abschnitt 2 (« Strafrechtliche Sanktionen ») von Kapitel XI (« Strafbestimmungen ») aufgenommen wurde, lautet:

« Unbeschadet der steuerlichen Geldbußen wird derjenige, der in betrügerischer oder schädigender Absicht gegen die Bestimmungen dieses Gesetzbuches oder gegen die zu seiner Durchführung ergangenen Erlasse verstößt, mit einer Gefängnisstrafe von acht Tagen bis zu zwei Jahren und mit einer Geldbuße von 10.000 bis 500.000 Franken oder mit nur einer dieser Strafen bestraft. »

B.4. Artikel *73quinquies* des Mehrwertsteuergesetzbuches, aufgenommen in denselben Abschnitt, lautet:

« § 1. Alle Bestimmungen von Buch I des Strafgesetzbuches, einschließlich Artikel 85, sind auf strafbare Handlungen im Sinne der Artikel 73, *73bis* und *73quater* anwendbar.

[...]

§ 3. Das Gesetz vom 5. März 1952, abgeändert durch die Gesetze vom 22. Dezember 1969 und 25. Juni 1975 über die Zuschlagszehntel für Geldstrafen, ist nicht auf die strafbaren Handlungen im Sinne der Artikel 73, *73bis* und *73quater* anwendbar. »

B.5. Artikel 84 des Mehrwertsteuergesetzbuches, aufgenommen in Kapitel XIV (« Verfolgungen und Verfahren. Sicherheiten zugunsten der Staatskasse »), lautet:

« Die vor dem Einleiten eines Gerichtsverfahrens auftretenden Schwierigkeiten bei der Steuererhebung werden durch den Finanzminister behoben.

Der Finanzminister entscheidet über Anträge auf Erlaß administrativer Geldbußen und schließt mit den Schuldnern Vergleiche, vorausgesetzt, daß diese nicht zur Steuerbefreiung oder -milderung führen.

Innerhalb der gesetzlich festgelegten Grenzen wird der Betrag der proportionalen steuerlichen Geldbußen, die in diesem Gesetzbuch oder in den zu dessen Durchführung ergangenen Erlassen vorgesehen werden, entsprechend einer Skala festgelegt, deren Staffelung vom König festgestellt wird. »

In Hinsicht auf die erste präjudizielle Frage

B.6. Die erste präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches, nötigenfalls in Verbindung mit Artikel 84 Absatz 2 desselben Gesetzbuches. Die Frage ist, ob es mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist oder nicht, daß die in diesen Bestimmungen aufgeführten steuerlichen Geldbußen - und zwar im Gegensatz zu den strafrechtlichen Geldstrafen im Sinne von Artikel 73 desselben Gesetzbuches - geschuldet werden, ungeachtet der Schuld oder der Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen und ohne daß die rechtsprechende Gewalt als zuständig angesehen wird, über das Vorhandensein irgendeiner Schuld oder Bösgläubigkeit zu urteilen, die Verhältnismäßigkeit der verhängten Geldbuße zu beurteilen und ggf. unter Berücksichtigung mildernder Umstände oder von Rechtfertigungsgründen diese Geldbuße herabzusetzen oder zu erlassen.

B.7. Die Geldbußen im Sinne von Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches werden durch den Gesetzgeber ausdrücklich als administrative Geldbußen konzipiert (Artikel 72 des Mehrwertsteuergesetzbuches).

Diese Geldbußen sind je nach dem Fall und vorbehaltlich der in Paragraph 4 dieser Bestimmung aufgeführten Sonderfälle verhältnismäßig zu der umgangenen oder verspätet gezahlten Steuer (§ 1), zu dem zu Unrecht erhaltenen Abzug (§ 1bis), zu der für den Umsatz geschuldeten Steuer (§ 2), zu der für die Einfuhr geschuldeten Steuer (§ 3) oder zu der Zusatzsteuer (§ 5). Sie betragen, vorbehaltlich des in Paragraph 5 genannten Falls, höchstens das Doppelte der betreffenden Steuer.

Kraft Artikel 84 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches entscheidet der Finanzminister über Anträge auf Erlaß administrativer Geldbußen und schließt mit den Steuerschuldnern Vergleiche, sofern diese nicht zur Steuerbefreiung oder -herabsetzung führen.

Laut Artikel 84 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches, diesem hinzugefügt durch das Gesetz vom 4. August 1986, wird der Betrag der proportionalen steuerlichen Geldbußen innerhalb der gesetzlich festgelegten Grenzen einer Skala zufolge festgelegt, deren Staffelung vom König festgestellt wird. Der König hat diese Skala mittels des königlichen Erlasses Nr. 41 vom 30. Januar 1987 zur Festlegung des Betrags der proportionalen steuerlichen Geldbußen in Sachen Mehrwertsteuer festgelegt.

B.8. Diese Geldbußen werden von Amts wegen aufgrund der einzigen von der Verwaltung festgestellten Tatsache der Nichtbeachtung der durch Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgeschriebenen Verpflichtungen verhängt. Der Nachweis des Vorhandenseins eines moralischen Bestandteils wird grundsätzlich nicht verlangt; die Geldbußen verfallen nicht, wenn der Übertreter stirbt, und sie sind auf die Erben übertragbar. Sie sind auf die Rechtspersonen anwendbar.

B.9. Die in Artikel 70 § 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches genannten steuerlichen Geldbußen zielen darauf ab, den Verstößen, die unterschiedslos von allen Steuerpflichtigen begangen wurden, die die durch das Mehrwertsteuergesetzbuch auferlegten Verpflichtungen nicht eingehalten haben, vorzubeugen und sie zu bestrafen. Der Steuerpflichtige, der von vornherein die Sanktion kennt, mit der er rechnen muß, wird dazu veranlaßt werden, seine Verpflichtungen zu erfüllen. Der Bestrafungscharakter der Sanktion überwiegt.

B.10. Der Gesetzgeber ist frei, der Steuerbehörde die Aufgabe anzuvertrauen, die Steuerverstöße zu verfolgen und zu bestrafen. Er darf auch auf Gebieten, auf denen der Umfang und die Häufigkeit des Betrugs den Interessen der Gemeinschaft ernsthaft schaden, besonders schwere Strafen verhängen. Nichts verbietet ihm, aus Gründen der Wirksamkeit dem Finanzminister die Aufgabe anzuvertrauen, die Verstöße gegen die Mehrwertsteuergesetze zu verfolgen, ihm die Zuständigkeit zu verleihen, über die Anträge auf Steuererlaß zu befinden, und ihn zu ermächtigen, Vergleiche abzuschließen.

Es muß jedoch untersucht werden, ob die durch den Gesetzgeber eingeführte Regelung nicht dazu führt, daß auf diskriminierende Weise eine Kategorie von Personen des Rechts auf einen effektiven gerichtlichen Einspruch beraubt wird, der sowohl durch einen allgemeinen Rechtsgrundsatz als auch durch Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird.

B.11. Wenn der für die Steuereintreibung zuständige Beamte einen Zahlungsbefehl in bezug auf steuerliche Geldbußen ausgestellt hat, wird dies dem Betroffenen mitgeteilt. Der Zahlungsbefehl kann ausgesetzt werden durch einen begründeten Einspruch des Steuerpflichtigen vor dem Gericht erster Instanz, zu dessen Bereich das Büro des Steuerbeamten gehört.

Das Gericht muß untersuchen, ob die Tatsachen, die der Geldbuße zugrunde liegen, bewiesen sind, und es muß die Gesetzmäßigkeit der beanstandeten Entscheidung überprüfen, aber - der Interpretation zufolge, die der Verweisungsrichter Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches gibt - es kann nicht die beanstandete Verwaltungsentscheidung mit voller Rechtsprechungsbefugnis überprüfen.

B.12. In dieser Interpretation kann die Kategorie von Personen, die eine administrative Geldbuße bezüglich der Mehrwertsteuer zahlen muß, keine Klage einreichen, die es ihr ermöglicht, von einem Richter überprüfen zu lassen, ob eine Verwaltungsentscheidung mit Bestrafungscharakter *de jure* und *de facto* gerechtfertigt ist und ob sie die durch die Verwaltung zu beachtenden gesetzlichen Bestimmungen und allgemeinen Grundsätze, zu denen auch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gehört, respektiert.

B.13. Ein solcher Behandlungsunterschied ist nicht angemessen gerechtfertigt.

Es ist Aufgabe des Gesetzgebers zu beurteilen, ob es angebracht ist, die Verwaltung und den Richter zu strengem Auftreten zu zwingen, wenn diese Übertretungen besonders dem Allgemeinwohl schaden. Wenn er aber urteilt, daß es der Verwaltung möglich sein muß, das Strafmaß den Umständen anzupassen, dann darf nichts, was der Beurteilung der Verwaltung unterliegt, der Kontrolle durch den Richter entzogen werden können.

B.14. Wegen der oben festgestellten Diskriminierung muß nicht zu den *in fine* in den zwei präjudiziellen Fragen angegebenen Vergleichen übergegangen werden.

B.15. Der Hof hebt jedoch hervor, daß der Wortlaut der seiner Kontrolle unterliegenden Bestimmungen sich dem nicht widersetzt, daß der Richter, bei dem ein Einspruch gegen den Zahlungsbefehl anhängig ist, eine volle Rechtsprechungsbefugnis ausübt, die ihn zur Kontrolle all dessen ermächtigt, was hinsichtlich der administrativen steuerlichen Geldbußen der Beurteilung durch die Verwaltung unterliegt. Dahingehend interpretiert liegt keine Diskriminierung vor.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

- Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend interpretiert, daß er dem Richter, bei dem ein Einspruch gegen einen Zahlungsbefehl anhängig ist, nicht erlaubt, die Entscheidung zur Verhängung einer steuerlichen Geldbuße mit voller Rechtsprechungsbefugnis zu kontrollieren, verletzt die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

- Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend interpretiert, daß er dem Richter, bei dem ein Einspruch gegen einen Zahlungsbefehl anhängig ist, erlaubt, die Entscheidung zur Verhängung einer steuerlichen Geldbuße mit voller Rechtsprechungsbefugnis zu kontrollieren, verletzt nicht die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 24. Februar 1999.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) L. De Grève