

## ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnismn. 1380 und 1381
Urteil Nr. 58/99 vom 26. Mai 1999

### URTEIL

---

*In Sachen:* Präjudizielle Fragen in bezug auf Artikel 76 Absatz 3 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, E. Cerexhe, H. Coremans und A. Arts, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen*

A. In seinem Urteil vom 13. Juli 1998 in Sachen der Sivauto GmbH gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 23. Juli 1998 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« Ist Artikel 76 [§ 1] Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend aufgefaßt, daß er, über Artikel 8/1 § 3 des königlichen Erlasses vom 29. Dezember 1969 bezüglich der Mehrwertsteuer-Rückerstattungen, abgeändert durch den königlichen Erlaß vom 29. Dezember 1992, insbesondere durch dessen Absätze 5, 6, 7, 8, 9, 10 und 11, es dem König erlaubt, eine Einbehaltung der Mehrwertsteuerkredite, die den durch diese Bestimmungen ins Auge gefaßten Steuerpflichtigen zustehen, vorzuschreiben, wobei die Voraussetzung nach Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches als erfüllt gilt und da die Steuerschuld - vorausgesetzt, sie steht fest - keine Schuldforderung gemäß Artikel 1415 desselben Gesetzbuches zugunsten der Verwaltung ist, vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung,

1) soweit er der Verwaltung die Möglichkeit bietet, im Bereich der Mehrwertsteuer in erheblichem Maße vom gemeinen Recht der Sicherungspfändungen abzuweichen, insbesondere von den Artikeln 1413 und 1415 des Gerichtsgesetzbuches, da sich die 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 der Verwaltung einführt, die Gläubiger des das Recht auf Rückerstattung besitzenden Steuerpflichtigen ist, und der Gläubiger derselben Person, auf die sich Artikel 1628 Absatz 2 des Gerichtsgesetzbuches bezieht, wobei die Verwaltung im vorliegenden Fall keinerlei Schuldforderung geltend zu machen braucht, da die Vermutung einer Schuldforderung genügt;

6) soweit er den Steuerpflichtigen, auf die er sich bezieht, das Recht auf Hinterlegung versagt, welches in Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches zugunsten aller Schuldner, die Gegenstand einer Sicherungspfändung sind, vorgesehen ist?

Wenn der Schiedshof eine Diskriminierung zuungunsten der betroffenen Steuerpflichtigen feststellt, steht diese Diskriminierung dann im Verhältnis zur verfolgten Zielsetzung? »

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1380 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

B. In seinem Urteil vom 13. Juli 1998 in Sachen der Aline GmbH gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 23. Juli 1998 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« Ist Artikel 76 [§ 1] Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dahingehend aufgefaßt, daß er, über Artikel 8/1 § 3 des königlichen Erlasses vom 29. Dezember 1969 bezüglich der Mehrwertsteuer-Rückerstattungen, abgeändert durch den königlichen Erlaß vom 14. April 1993, insbesondere durch dessen Absätze 5, 6, 7, 8, 9, 10 und 11, es dem König erlaubt, eine Einbehaltung der Mehrwertsteuerkredite, die den durch diese Bestimmungen ins Auge gefaßten Steuerpflichtigen zustehen, vorzuschreiben, wobei die Voraussetzung nach Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches als erfüllt gilt und da die Steuerschuld - vorausgesetzt, sie steht fest - keine Schuldforderung gemäß Artikel 1415 desselben Gesetzbuches zugunsten der Verwaltung ist, vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung,

1) soweit er der Verwaltung die Möglichkeit bietet, im Bereich der Mehrwertsteuer in erheblichem Maße vom gemeinen Recht der Sicherungspfändungen abzuweichen, insbesondere von den Artikeln 1413 und 1415 des Gerichtsgesetzbuches, da sich die 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 der Verwaltung einführt, die Gläubiger des das Recht auf Rückerstattung besitzenden Steuerpflichtigen ist, und der Gläubiger derselben Person, auf die sich Artikel 1628 Absatz 2 des Gerichtsgesetzbuches bezieht, wobei die Verwaltung im vorliegenden Fall keinerlei Schuldforderung geltend zu machen braucht, da die Vermutung einer Schuldforderung genügt;

6) soweit er den Steuerpflichtigen, auf die er sich bezieht, das Recht auf Hinterlegung versagt, welches in Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches zugunsten aller Schuldner, die Gegenstand einer Sicherungspfändung sind, vorgesehen ist?

Wenn der Schiedshof eine Diskriminierung zuungunsten der betroffenen Steuerpflichtigen feststellt, steht diese Diskriminierung dann im Verhältnis zur verfolgten Zielsetzung? »

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1381 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

## II. Sachverhalt und vorhergehende Verfahren

Die klagenden Parteien fordern vor der Pfändungskammer des Gerichts erster Instanz Brüssel die Aufhebung der durch den Belgischen Staat vorgenommenen Einbehaltungen, die als Sicherungspfändung in dritter Hand gelten.

Das Gericht erster Instanz weist darauf hin, daß der Belgische Staat im vorliegenden Fall über die Möglichkeit verfügt, zu seinen Gunsten eine Sicherungspfändung verhängen lassen zu können unter Umständen, die in jeder Hinsicht vom gemeinen Recht abweichen, weil die Voraussetzung des Dringlichkeitscharakters als erfüllt angesehen wird und er das Vorhandensein einer Schuldforderung zu seinen Gunsten, die sicher, feststehend und einforderbar ist oder vorläufig abgeschätzt werden kann, nicht zu beweisen braucht.

Das Gericht weist außerdem darauf hin, daß die Klage vor dem Pfändungsrichter jeder wirklichen Effizienz beraubt wird, da keine einzige Debatte geführt werden kann über die grundlegenden Parameter, die in den Artikeln 1413 und 1415 des Gerichtsgesetzbuches enthalten sind, daß die Verwaltung die Kontrolle ausübt über das Beweismaterial, insoweit die Protokolle maßgebend sind, bis das Gegenteil bewiesen ist, was nur der Beurteilungszuständigkeit der Verwaltung überlassen bleibt und bestimmt wird durch Elemente, die der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann, und daß jeder Verfahrensfehler durch die Verwaltung korrigiert werden kann, ohne daß dadurch die Aufrechterhaltung der Einbehaltung beeinflußt wird.

Das Gericht hebt außerdem hervor, daß, insoweit die Verwaltung nicht verpflichtet ist - selbst unter Vorbehalt -, den Betrag der eventuell vom Steuerpflichtigen umgangenen Mehrwertsteuer zu berechnen, es diesem Steuerpflichtigen unmöglich gemacht wird, das Verhältnis zwischen dem Betrag der vermeintlichen Unregelmäßigkeit und dem Betrag, dessen Rückzahlung er erwartet, zu kritisieren. Es weist außerdem darauf hin, daß diese Situation dem Steuerpflichtigen das Recht auf Hinterlegung versagt, welches in Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches vorgesehen ist, da er den Betrag, der als Garantie für die Hauptschuld, Zinsen und Kosten ausreicht, nicht festlegen kann, so daß es ihm untersagt ist, die Folgen der Pfändung und ihrer Veröffentlichung zu beseitigen.

Das Gericht hebt schließlich hervor, daß der Hof in seinem Urteil Nr. 80/95 vom 14. Dezember 1995 eine Methode verworfen hat, die in verschiedener Hinsicht vergleichbar ist und die durch das Gesetz zugunsten des LIKIV eingeführt worden ist. Es beschließt denn auch, die obengenannten Fragen zu stellen.

### III. Verfahren vor dem Hof

#### a) *Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1380*

Durch Anordnung vom 23. Juli 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 20. August 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 15. September 1998.

#### b) *Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1381*

Durch Anordnung vom 23. Juli 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 20. August 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 15. September 1998.

#### c) *Beide Rechtssachen*

Durch Anordnung vom 16. September 1998 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Diese Anordnung wurde den Parteien mit am 17. September 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, und der Einnahmer der Mehrwertsteuer-Einnahmestelle Brüssel III, 1050 Brüssel, avenue Louise 243-245, haben mit am 5. September 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 16. Dezember 1998 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 23. Juli 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 13. Januar 1999 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 17. Februar 1999 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwalt mit am 15. Januar 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. Februar 1999

- erschien RA F. T'Kint, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat und den Einnahmer der Mehrwertsteuer-Einnahmestelle Brüssel III,

- haben die referierenden Richter J. Delruelle und A. Arts Bericht erstattet,
- wurde der vorgenannte Rechtsanwalt angehört,
- wurden die Rechtssachen 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 -

##### *Standpunkt des Ministerrats und des Belgischen Staates*

A.1.1. Hinsichtlich der ersten fünf präjudiziellen Fragen könne auf das Urteil des Hofes Nr. 78/98 vom 7. Juli 1998 verwiesen werden. Es müsse jedoch präzisiert werden, daß dieses Urteil die - selbst umfangreichen - Abweichungen vom gemeinen Recht hinsichtlich der auf die Einbehaltung von Steuerkrediten sich beziehenden Sicherungspfändung nicht verurteilt habe, sondern nur die Abschaffung jeder tatsächlichen Beurteilungszuständigkeit hinsichtlich der Regelmäßigkeit im Sinne von Artikel 1415 des Gerichtsgesetzbuches, der den in Artikel 8 des königlichen Erlasses Nr. 4 vorgesehenen gerichtlichen Einspruch unterminierte.

Im Gegensatz zu dem in der Begründung des Verweisungsurteils Dargelegten sei der Umstand, daß die Protokolle gemäß Artikel 59 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, der nicht Gegenstand der präjudiziellen Fragen sei, maßgebend seien bis zum Nachweis des Gegenteils und ausreichen würden, das Vorhandensein der Mehrwertsteuerschuld des Steuerpflichtigen nachzuweisen, eine Abweichung vom gemeinen Recht hinsichtlich der Sicherungspfändung in dritter Hand, die angemessen gerechtfertigt sei und keine einzige, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung unvereinbare Diskriminierung schaffe, da der Steuerpflichtige das Recht habe, die in den Protokollen enthaltenen Elemente mit allen Rechtsmitteln anzufechten.

Es werde außerdem an das Urteil des Hofes Nr. 48/97 vom 14. Juli 1997 erinnert. Es stehe fest, daß das Verfahren bezüglich der Einbehaltung eines Steuerkredits dadurch, daß der König in Anwendung der Ihm durch Artikel 76 des Mehrwertsteuergesetzbuches verliehenen Zuständigkeit die in Artikel 8 § 3 Absätze 6 und 7 des königlichen Erlasses vom 29. Dezember 1969 enthaltenen Maßnahmen ergriffen habe, legitim und angemessen gerechtfertigt sei aufgrund der Zielsetzung, die der Gesetzgeber in einem Bereich angestrebt habe, in dem der Betrug und seine Folgen besonders heimlich und verstohlen seien. Der Kampf gegen raffinierte Betrugsmechanismen sei ein wesentliches und vorrangiges Ziel.

Unter Berücksichtigung dieser Zielsetzung schränke der Umstand, daß die Schuldforderung der Verwaltung als sicher, feststehend und einforderbar gelte, bis das Gegenteil der Fakten bewiesen sei, die in den von dem zuständigen Beamten gemäß Artikel 59 des Mehrwertsteuergesetzbuches aufgestellten Protokollen angeführt würden, und die ernsthafte Vermutungen oder Beweise seien, die diese Steuerschuld nachweisen würden oder ihrem Nachweis dienen würden, oder die von dem Steuerpflichtigen angeführt würden, die Rechte des Steuerpflichtigen, dem eingeräumt werde, mit allen Rechtsmitteln den Gegenbeweis zu erbringen, nicht auf unangemessene Weise ein.

A.1.2. Die sechste Frage unterscheide sich von derjenigen, die dem Hof im Rahmen der Rechtssache gestellt worden sei, die zum Urteil vom 7. Juli 1998 geführt habe. Dem Hof werde eine Frage vorgelegt über die Vereinbarkeit der Bestimmung, die den Steuerpflichtigen unter Verkennung des Artikels 1403 des Gerichtsgesetzbuches des Rechts auf Hinterlegung in bezug auf eine Sicherungspfändung in dritter Hand beraube, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Zuerst müsse hervorgehoben werden, daß die diesbezügliche Einbehaltung keine Sicherungspfändung im Sinne des fünften Teils des Gerichtsgesetzbuches sei, selbst wenn sie sich ähnlich auswirke. Der Wille des Gesetzgebers werde deutlich ersichtlich aus den Vorarbeiten; die Einbehaltung unterliege nur dann den Bestimmungen des Gerichtsgesetzbuches, die auf die Sicherungspfändung anwendbar seien, wenn die im königlichen Erlaß formulierten Sonderregeln darauf verweisen würden, da die Einbehaltung eine juristische Konstruktion *sui generis* sei.

Die in Artikel 1405 Absatz 1 vorgesehene Hinterlegung in bezug auf die Ursachen der Pfändung sei übrigens unvereinbar mit dem Einbehaltungsverfahren, das keinesfalls das Auftreten eines Gerichtsvollziehers vorsehe, das immer erforderlich sei, wenn es sich um eine Sicherungspfändung im eigentlichen Sinne des Wortes handle und insbesondere bei einer Sicherungspfändung in dritter Hand.

Überdies sei die Durchführung der Hinterlegung durch eine der Pfändung in dritter Hand eigene Einbehaltung, kraft deren der Betrag, den der Gepfändete hinterlegen müsse, von der Schuld, die der gepfändete Drittschuldner ihm gegenüber habe, einbehalten werde, abhängig vom Vorhandensein einer sicheren, feststehenden und einforderbaren Schuldforderung des Drittschuldners gegenüber dem Gepfändeten in Höhe des Betrags, der mindestens so hoch sei wie die Schuld, die der Gepfändete gegenüber dem Pfänder habe, und vom Einverständnis der Parteien. Da es jedoch um eine Einbehaltung gehe, die als Sicherungspfändung gelte, mit der das Finanzministerium - Mehrwertsteuerverwaltung - sich selbst belegt habe wegen des Vorhandenseins emster Vermutungen oder Beweise von Betrug oder Unrichtigkeit, liege es auf der Hand, daß die Schuldforderung des Gepfändeten weder sicher, noch feststehend noch einforderbar sei.

Hinsichtlich der Veröffentlichungsmaßnahmen müsse darauf hingewiesen werden, daß sie zwar durch die Hinterlegung vor jeder Form der Pfändung aufgehoben würden (Artikel 1405 Absatz 1 des Gerichtsgesetzbuches), was auf jeden Fall in Steuersachen unmöglich sei, daß sie aber keinesfalls aufgehoben würden im Fall der durch den Pfändungsrichter zugestandenen Hinterlegung, da der Grundsatz der Pfändung bestehen bleibe.

Schließlich und vor allem müsse hervorgehoben werden, daß der Umstand, daß der Steuerpflichtige, bei dem die Einbehaltung vorgenommen werde, die Gründe der Einbehaltung nicht beschränken könne, keinesfalls eine Ungleichheit hinsichtlich der anderen Schuldner schaffe, die nicht angemessen gerechtfertigt oder hinsichtlich des durch den Steuergesetzgeber angestrebten Ziels unverhältnismäßig wäre.

Eine «Sicherungspfändung», die sich den durch das Gerichtsgesetzbuch festgelegten Formvorschriften entziehe, sei nur dann diskriminierend, wenn sie dem Rechtsuchenden keine Verteidigungsmöglichkeit gegen willkürliche Einbehaltungen biete. Das Urteil des Hofes Nr. 80/95 vom 14. Dezember 1995 werde zur Untermauerung dieser These zitiert. Der Steuergesetzgeber könne selbst wesentlich von den Bestimmungen des Gerichtsgesetzbuches abweichen, ohne den Gleichheits- und Nichtdiskriminierungsgrundsatz zu mißachten, wenn er nur dem Rechtsuchenden nicht die wesentliche Garantie entziehe, die in der tatsächlichen richterlichen Prüfung bezüglich der Vorschriftsmäßigkeit und der Gültigkeit der Einbehaltung in Steuersachen bestehe.

Das Verbot oder die Unmöglichkeit, unter Anwendung der Artikel 1403 ff. des Gerichtsgesetzbuches die Gründe der Einbehaltung zu beschränken, beraube den Mehrwertsteuerpflichtigen keinesfalls der Möglichkeit, einen effektiven Einspruch vor dem Pfändungsrichter zu erheben, und stelle eine hinsichtlich der durch den Steuergesetzgeber bezüglich der Mehrwertsteuer angestrebten Zielsetzungen angemessen gerechtfertigte Maßnahme dar.

- B -

*In Hinsicht auf die ersten fünf präjudiziellen Fragen*



B.1.1. 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.1.2. Diese fünf Fragen laufen darauf hinaus, daß der Hof befragt wird über die Vereinbarkeit der Beschränkungen, die aufgrund der Mehrwertsteuerregelung an der Effizienz der richterlichen Prüfung bezüglich der Sicherungspfändung in dritter Hand vorgenommen werden, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

B.2. 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. »

Artikel 8.1 § 3 Absätze 5, 6, 7, 9, 10 und 11 des königlichen Erlasses vom 29. Dezember 1969 bezüglich der Mehrwertsteuer-Rückerstattungen, abgeändert durch den königlichen Erlaß vom 14. April 1993, ergangen zur Durchführung des o.a. Artikels 76 § 1, bestimmt:

« Art. 8.1. § 3. [...]

Wenn hinsichtlich eines rückzahlbaren Restbetrags, der sich aus der Steuererklärung im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Nr. 3 des Gesetzbuches ergibt und bezüglich dessen der Steuerpflichtige sich für die Rückzahlung entschieden hat oder nicht, ernste Vermutungen oder Beweise dafür vorliegen, daß die obengenannte Erklärung oder die Erklärungen für vorangegangene Zeiträume Angaben enthalten, die nicht korrekt sind und eine Steuerschuld vermuten lassen, ohne daß ihre tatsächliche Feststellung vor dem Zeitpunkt der genannten Auszahlungsanordnung oder des mit einer Zahlung gleichgestellten Vorgangs erfolgen kann, wird die Auszahlungsanordnung in bezug auf diesen Restbetrag oder seine Übertragung in den folgenden Erklärungszeitraum nicht vorgenommen und wird der Steuerkredit einbehalten, damit die Verwaltung die Richtigkeit dieser Angaben überprüfen kann.

Die ernstesten Vermutungen oder Beweise im Sinne des vorherigen Absatzes, die den Nachweis der Steuerschuld erbringen oder erleichtern, müssen gerechtfertigt werden in Protokollen gemäß

Artikel 59 § 1 des Gesetzbuches und werden mittels Einschreibebriefes dem Steuerpflichtigen mitgeteilt.

Die in den Absätzen 4 und 5 vorgesehene Einbehaltung gilt als Sicherungspfändung in dritter Hand, bis der Beweis, der in den Protokollen im Sinne des vorigen Absatzes formuliert wurde, widerlegt worden ist oder bis die Richtigkeit der Umsätze ersichtlich wird aus Angaben, die gemäß den Verfahren im Sinne der durch die Europäischen Gemeinschaften erlassenen Vorschriften über den Austausch von Auskünften zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft eingeholt wurden. Zur Anwendung dieser Einbehaltung wird davon ausgegangen, daß die durch Artikel 1413 des Gerichtsgesetzbuches vorgeschriebene Bedingung erfüllt ist.

[...]

Die in den Absätzen 4 und 5 vorgesehene Einbehaltung veranlaßt das Erstellen und Versenden eines Pfändungsberichts im Sinne von Artikel 1390 des Gerichtsgesetzbuches durch den mit der Beitreibung beauftragten Beamten. Dieser Bericht wird innerhalb von vierundzwanzig Stunden nach Aufgabe des Einschreibebriefes bei der Post dem Greffier des Gerichts erster Instanz zugeschickt.

Der Steuerpflichtige kann nur mittels Anwendung von Artikel 1420 des Gerichtsgesetzbuches Widerspruch gegen die in den Absätzen 4 und 5 vorgesehene Einbehaltung einlegen. Der Pfändungsrichter darf jedoch die Aufhebung der Pfändung nicht anordnen, solange der Beweis, der durch die in Absatz 6 vorgesehenen Protokolle erbracht wird, nicht widerlegt worden 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 eingeholt wurden oder während der Dauer einer Voruntersuchung der Staatsanwaltschaft oder einer Untersuchung des Untersuchungsrichters.

Die Einbehaltung wird als Folge ihrer Aufhebung durch die Verwaltung oder als Folge einer richterlichen Entscheidung hinfällig. Falls die Einbehaltung durch die Verwaltung aufgehoben wird, wird der Steuerpflichtige mittels Einschreibebriefes unter Angabe des Datums der Aufhebung davon unterrichtet. »

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.3. 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 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.4. 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.5. Insofern das Steueraufkommen nur für dem Gemeinwohl dienende Ausgaben der öffentlichen Hand verwendet wird, 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.6. Der Hof muß jedoch prüfen, ob die angefochtene Maßnahme unter Berücksichtigung ihrer Auswirkungen nicht unverhältnismäßig im Vergleich zum angestrebten Ziel ist.

B.7. 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.8. 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.9. 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 sich aus Artikel 8.1 § 3 Absatz 10 des obengenannten königlichen Erlasses vom 29. Dezember 1969 ergibt, daß der Pfändungsrichter sich nur zur förmlichen Ordnungsmäßigkeit des Einbehaltungsverfahrens äußern kann, 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.10. 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.

*In Hinsicht auf die sechste präjudizielle Frage*

B.11. Die sechste Frage bezieht sich auf die Vereinbarkeit von Artikel 76 § 1 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, insoweit sich daraus ein Behandlungsunterschied ergibt zwischen den Mehrwertsteuerpflichtigen und den dem gemeinen Recht unterworfenen Schuldnern, die mit einer Sicherungspfändung belegt sind, was das in Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches vorgesehene Recht auf Hinterlegung angeht.

B.12. Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches bestimmt:

« Der Schuldner, gegen den eine Sicherungspfändung verhängt oder genehmigt worden ist, kann in jedem Fall das Gepfändete befreien oder die Pfändung verhindern, indem er bei der Hinterlegungs- und Konsignationskasse oder zu Händen eines anerkannten oder beauftragten Sequesters einen Betrag hinterlegt, der als Garantie für die Hauptschuld, Zinsen und Kosten ausreichend ist.

Bezieht sich die Pfändung auf Geldsummen, dann kann diese Hinterlegung mit dem gepfändeten Geld erfolgen; bezieht sie sich auf andere Güter, dann kann die Hinterlegung mit dem Ertrag der Veräußerung all dieser Güter oder eines Teils davon erfolgen.

Der Schuldner wendet sich vorher an den Pfändungsrichter, der festlegt, auf welche Art und Weise und unter welchen Voraussetzungen die Gelder hinterlegt werden und die gepfändeten Güter ggf. ganz oder teilweise veräußert werden. »

B.13. Dem Verweisungsrichter zufolge ergibt sich die Unmöglichkeit für den Steuerpflichtigen, gemäß dem in Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches vorgesehenen Verfahren eine Hinterlegung vorzunehmen, aus der Tatsache, daß die Verwaltung nicht verpflichtet ist - und sei es unter Vorbehalt -, den von dem Steuerpflichtigen möglicherweise umgangenen Mehrwertsteuerbetrag zu beziffern. Somit könnte Letztgenannter nicht den Betrag feststellen, der zur Deckung der Hauptschuld, der Zinsen und Kosten ausreicht. Es gehe nicht um ein Verbot der Hinterlegung in Steuersachen, sondern um eine Unmöglichkeit, die sich aus den Merkmalen des Verfahrens ergebe.

B.14. Aus den unter B.5 in Erinnerung gerufenen Gründen kann der Steuergesetzgeber von Bestimmungen des Gerichtsgesetzbuches abweichen, ohne deshalb zwangsläufig die Artikel 10 und 11 der Verfassung zu mißachten.



Im gemeinen Pfändungsrecht ermöglicht die Hinterlegung dem Schuldner, sich abzusichern gegen Mißbrauch oder Insolvenz des Gläubigers, der dazu verurteilt werden könnte, ihm gezahlte Summen zurückzuzahlen. Im vorliegenden Fall gibt es das Risiko der Insolvenz des Pfänders, nämlich der Mehrwertsteuerverwaltung, nicht, so daß die Möglichkeit der Hinterlegung nicht notwendig ist.

B.15. Insoweit Artikel 76 § 1 Absatz 3 den betreffenden Steuerpflichtigen das in Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches vorgesehene Recht auf Hinterlegung entzieht, verstößt er 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.

- Insoweit Artikel 76 § 1 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches den betreffenden Steuerpflichtigen das in Artikel 1403 des Gerichtsgesetzbuches vorgesehene Recht auf Hinterlegung entzieht, verstößt er 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 26. Mai 1999.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) L. Potoms

(gez.) M. Melchior