

Geschäftsverzeichnismn. 2160
Urteil Nr. 97/2002 vom 12. Juni 2002

URTEILSAUSZUG

---

*In Sachen:* Präjudizielle Fragen in bezug auf die Artikel 43 Absätze 1 und 2 und 70 § 4 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, M. Bossuyt, L. Lavrysen, A. Alen und J.-P. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

### *I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen*

In seinem Urteil vom 3. April 2001 in Sachen der Borsumij Belgium AG gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 19. April 2001 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« 1. Ist Artikel 43 Absätze 1 und 2 des Gesetzes vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Mehrwertsteuergesetzbuches vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der koordinierten Verfassung (vormals Artikel 6 und *6bis*), wenn er dahingehend ausgelegt wird, daß er es dem König ermöglicht, eine Mitschuldnerschaft oder gesamtschuldnerische Haftung hinsichtlich der Mehrwertsteuer für den Lieferanten des Steuerpflichtigen einzuführen, falls letzterer sich zu Unrecht auf die Befreiung gemäß dem vorgenannten Artikel 43 berufen hätte, auch ohne daß eine vorsätzliche Übertretung seitens des Lieferanten vorliegen würde, während ein Kontrahent in der Regel und zivilrechtlich nicht gesamtschuldnerisch für die Schulden seines Vertragspartners haftet?

2. Ist Artikel 70 § 4 Absatz 2 des Gesetzes vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Mehrwertsteuergesetzbuches vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der koordinierten Verfassung (vormals Artikel 6 und *6bis*), wenn er dahingehend ausgelegt wird, daß ein Vertragspartner, der Lieferant ist, gesamtschuldnerisch haftbar wäre für die Mehrwertsteuer, die Zinsen und die Geldbußen, die ein Steuerpflichtiger, der Abnehmer ist, schulden würde, falls letzterer sich zu Unrecht auf die Befreiung gemäß dem vorgenannten Artikel 43 berufen hätte, auch wenn ersterem keine vorsätzliche Übertretung zur Last gelegt werden kann, während im bürgerlichen Recht und in anderen Steuergesetzbüchern von keiner solchen automatischen Mitschuldnerschaft die Rede ist? »

(...)

### *IV. In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die präjudiziellen Fragen beziehen sich auf die Artikel 43 und 70 § 4 Absatz 2 des Gesetzes vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Mehrwertsteuergesetzbuches in der 1991 geltenden Fassung.

Artikel 43 lautete:

« Die Steuerpflichtigen können sowohl die Gegenstände, die für die Ausfuhr bestimmt sind, als auch die für die Herstellung dieser Gegenstände notwendigen Roh- und Hilfsstoffe sowie die für diese Herstellung erforderlichen Dienstleistungen steuerfrei im Inland beziehen oder einführen.

Die Voraussetzungen und Kriterien für die Anwendung dieses Artikels werden durch den König festgelegt. »

Artikel 70 § 4 Absatz 2 lautete:

« Diejenigen, die nicht zur Steuerentrichtung verpflichtet sind, denen aber die Artikel 39 bis 43, 50 bis 52 und 58 oder die zur Durchführung dieser Artikel ergangenen Erlasse bestimmte Verpflichtungen auferlegen, sind außerdem, falls sie sich einer Übertretung schuldig gemacht haben, gesamtschuldnerisch haftbar für die Entrichtung der Steuer, der Zinsen und der verhängten Geldbußen. Handelt es sich um ordnungswidrig eingeführte Gegenstände, dann erstreckt sich diese gesamtschuldnerische Haftung auch auf die an der ordnungswidrig erfolgten oder versuchten Einfuhr beteiligten Personen, auf den Inhaber der Gegenstände und ggf. auf diejenigen, für dessen Rechnung dieser Inhaber gehandelt hat. »

B.1.2. Artikel 43 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erteilt in der bis zu seiner Aufhebung durch Artikel 49 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 geltenden Fassung in der Phase vor dem Export eine Befreiung von der MWSt. Ein Steuerpflichtiger kann sich auf MWSt.-Befreiung für bestimmte Umsätze berufen, die er für eigene Rechnung bewirkt, nämlich erstens für den Import und den Ankauf in Belgien von Gegenständen, die für den Export in dem Zustand bestimmt sind, in dem sie eingeführt oder angekauft wurden, und zweitens für den Import und Ankauf in Belgien von Roh- und Hilfsstoffen, die für die Herstellung von zu exportierenden Gegenständen bestimmt sind, sowie für die Dienstleistungen, die für diese Herstellung erbracht wurden und für seine Rechnung erfolgten. Sein Lieferant wird ihm diese Gegenstände, Roh- und Hilfsstoffe somit mehrwertsteuerfrei liefern können.

Artikel 43 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches ermächtigt den König, die Voraussetzungen und Kriterien für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen, was durch die Artikel 19 bis 23 des königlichen Erlasses Nr. 18 vom 27. Dezember 1977 über die Befreiung für den Export von Gegenständen und Dienstleistungen bezüglich der Mehrwertsteuer erfolgte.

Die Befreiung wird gewährt, wenn bestimmte, in den Artikeln 20 und 21 des obengenannten königlichen Erlasses dargelegte Voraussetzungen und Kriterien erfüllt worden sind. Der Steuerpflichtige muß den Antrag auf Befreiung schriftlich bei der Verwaltung einreichen (Artikel 22). Die Befreiung gilt für ein Jahr, ist aber erneuerbar. Dem Steuerpflichtigen, auch « Inhaber der Bewilligung » genannt, werden eine Reihe von Verpflichtungen auferlegt, d.h. er muß eine Buchhaltung führen, anhand deren die Verwaltung Kontrolle ausüben kann, und er muß seinen Lieferanten einen mit verschiedenen Angaben versehenen Bestellschein aushändigen.

Ebenso muß der Lieferant oder der Leistungserbringer seinen Verpflichtungen nachkommen; erstens muß er die erhaltenen Bestellscheine mit fortlaufender Numerierung versehen und aufbewahren und zweitens muß auf den ausgehändigten Rechnungen die vorgeschriebene Formel angebracht sein (Artikel 23 § 1). Der Lieferant oder Leistungserbringer ist von jeder Haftung befreit, wenn der erhaltene Bestellschein den Vorschriften entspricht und wenn der Lieferant bzw. Leistungserbringer diese Verpflichtungen eingehalten hat (Artikel 23 § 2).

Die Verwaltung kann die Bewilligung einziehen, wenn die Voraussetzungen nicht erfüllt werden oder wenn unrichtige Angaben erteilt werden (Artikel 24). Wenn aufgrund nicht eingehaltener Formalitäten die Befreiung verwirkt wird, kann durch den Finanzminister oder in seinem Namen ganze oder teilweise Aufhebung des erwirkten Verfalls zugestanden werden (Artikel 25).

B.1.3. Kraft Artikel 70 § 4 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, in der durch Artikel 34 des Gesetzes vom 22. Dezember 1977 und durch Artikel 124 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 abgeänderten und bis zu seiner Abänderung durch das Gesetz vom 28. Dezember 1992 geltenden Fassung, sind diejenigen, die nicht zur Steuerentrichtung verpflichtet sind, denen aber durch Artikel 43 des Mehrwertsteuergesetzbuches oder durch die zur Durchführung dieses Artikels ergangenen Regelungen bestimmte Verpflichtungen auferlegt worden sind, gesamtschuldnerisch haftbar für die Entrichtung der Steuer, der Zinsen und der verhängten Geldbußen, wenn sie sich eines Verstoßes schuldig machen.

B.1.4. Weil diese Regelung sich als nicht ausreichend gegen Betrug erwies (*Parl. Dok.*, Kammer, 1992-1993, Nr. 684/1, S. 46), wurde Artikel 43 des Mehrwertsteuergesetzbuches durch Artikel 49 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 aufgehoben. Artikel 70 § 4 wurde dementsprechend durch dasselbe Gesetz angepaßt.

B.2. Aus den Fakten des Streitfalls und aus der Begründung des Verweisungsrichters geht hervor, daß sich die präjudiziellen Fragen auf die Verfassungsmäßigkeit der damaligen Artikel 43 und 70 § 4 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches beziehen, dahingehend interpretiert, daß diese Bestimmungen eine Rechtsgrundlage dafür beinhalten würden, daß der Lieferant eines steuerpflichtigen Inhabers einer Bewilligung, der sich zu Unrecht auf die in Artikel 43 vorgesehene Befreiung berufen hat und wobei der Lieferant die ihm auferlegten administrativen Verpflichtungen ohne Vorsatz nicht eingehalten hat, gesamtschuldnerisch haftbar wäre für die Entrichtung der Steuern, der Geldbußen und der Zinsen. Da beide präjudiziellen Fragen sich auf die gleiche Rechtsproblematik beziehen, werden sie zusammen behandelt.

B.3.1. Der Ministerrat führt an erster Stelle an, daß « kein Interesse des verweisenden Rechtsprechungsorgans vorliegt », nun, da Artikel 43 des Mehrwertsteuergesetzbuches mit Wirkung vom 1. Januar 1993 durch Artikel 49 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 aufgehoben worden ist, so daß « der Dialog zwischen dem Verfassungsgerichtshof und dem verweisenden Rechtsprechungsorgan [...] dem Ministerrat dann auch nicht mehr sinnvoll zu sein [scheint] ».

B.3.2. Das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erfordert nicht, daß der Verweisungsrichter ein « Interesse » nachweist, wenn er die präjudizielle Frage vorlegt. Grundsätzlich ist es Aufgabe des Verweisungsrichters, die auf den ihm vorgelegten Streitfall anwendbaren Normen zu bestimmen. Die Einrede des Ministerrats wird zurückgewiesen.

B.4.1. Der Ministerrat führt des weiteren an, daß die Fragen sich nur ganz allgemein auf die gemeinrechtlichen Grundsätze bezögen und daß sie dem Hof nicht ermöglichen würden, einen Situationsvergleich vorzunehmen.

B.4.2. Die dem Hof übertragene Messung gesetzlicher Normen an den Artikeln 10 und 11 der Verfassung erfordert, daß die Kategorie von Personen, deren mögliche Diskriminierung angeführt wird, Gegenstand eines sachdienlichen Vergleichs mit einer anderen Kategorie ist.

B.4.3. Der Verweis in der zweiten präjudiziellen Frage auf die « anderen Steuergesetzbücher », in denen von einer « solchen automatischen Mitschuldnerschaft » keine Rede sei, versetzt den Hof nicht in die Möglichkeit, deutlich genug die Kategorien von Personen abzugrenzen, denen gegenüber eine Diskriminierung bestehen würde.

Der Hof kann mangels einer deutlich identifizierbaren Kategorie von vergleichbaren Personen im Steuerrecht nicht untersuchen, ob diesbezüglich gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen worden ist.

B.4.4. Aus dem Verweis in beiden Fragen auf das Zivilrecht geht hervor, daß auf die Regel in Artikel 1202 des Zivilgesetzbuches abgezielt wird, der zufolge gesamtschuldnerische Haftung nicht vermutet wird, sondern ausdrücklich vereinbart werden muß oder von Rechts wegen besteht. Ein Kontrahent ist zivilrechtlich im Prinzip nicht gesamtschuldnerisch haftbar für die Verpflichtungen und Schulden seines Vertragspartners.

Somit entsteht ein Behandlungsunterschied zwischen den Kontrahenten, je nachdem, ob ihr Vertragspartner ein normaler Kontrahent oder der Inhaber einer Befreiungsbewilligung im Rahmen des früheren Artikels 43 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist. Während ein Kontrahent normalerweise zivilrechtlich nicht gesamtschuldnerisch haftbar ist für die Schulden seines Vertragspartners, ist ein Lieferant, der bestimmte, ihm auferlegte administrative Verpflichtungen im Rahmen der MWSt.-Gesetzgebung nicht erfüllt, gesamtschuldnerisch haftbar für die Steuerschuld seines Vertragspartners, der Inhaber einer Bewilligung ist.

Der Hof wird die vorgelegten Fragen nur unter diesem Aspekt untersuchen.

B.5. Der Hof darf nur über den hinsichtlich der Artikel 10 und 11 der Verfassung gerechtfertigten oder nicht gerechtfertigten Charakter eines Behandlungsunterschieds

befinden, wenn dieser Unterschied auf eine Norm gesetzgebender Art zurückgeführt werden kann. Diesbezüglich ist festzuhalten, daß - außer bei anderslautenden Angaben - angenommen werden muß, daß ein Gesetzgeber bei Erteilung einer Ermächtigung den Beauftragten nur ermächtigt, seine Befugnis in Übereinstimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung anzuwenden.

Unter Berücksichtigung der durch Artikel 70 § 4 Absatz 2 eingeführten gesamtschuldnerischen Haftung des Lieferanten scheint der beanstandete Artikel 43 dahingehend interpretiert werden zu können, daß er den König ermächtigt, dem Lieferanten eines Bewilligungsinhabers im Falle einer Anwendung der genannten Befreiung besonders strikte administrative Verpflichtungen aufzuerlegen.

B.6. 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.7.1. Mit der in Artikel 43 des Mehrwertsteuergesetzbuches genannten Befreiung wollte der Gesetzgeber Vorfinanzierungsprobleme der Exporteure vermeiden und auf diese Weise den Export fördern (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode, 1968, Nr. 88/15, S. 127). Mit der auch für die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen geltenden Mehrwertsteuerbefreiung in der Handelsphase vor dem Export dehnte er die Steuerbefreiung auf mehrere Betroffene aus, um so den Export möglichst wenig durch Vorfinanzierung zu belasten.

Der zweite Absatz dieser Bestimmung wurde während der Vorarbeiten durch einen Abänderungsantrag eingefügt, damit « die Anwendungsmodalitäten dieser Bestimmung durch den König bestimmt werden würden, so daß jedem bekannt sein würde, unter welchen

Voraussetzungen er sich auf die Befreiung würde berufen können » (*Parl. Dok.* Senat, 1968-1969, Nr. 455, S. 154).

Der in Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches enthaltene Verweis auf Artikel 43 zielte den Vorarbeiten zufolge darauf ab, « für die Erfüllung der Voraussetzungen zu sorgen, die für [...] den in Anwendung von Artikel 43 steuerbefreiten Import von Gegenständen erhoben werden. Die Einhaltung einiger Formalitäten darf keine Voraussetzung für den Erhalt der Befreiung darstellen. Die Nichteinhaltung einer dieser Formalitäten braucht nicht mit der Verweigerung der Befreiung bestraft zu werden, wohl aber mit einer mäßigen Geldbuße » (*Parl. Dok.*, Senat, 1968-1969, Nr. 455, S. 206; *Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode, 1968, Nr. 88/25, S. 14).

B.7.2. Aus dem Vorhergehenden wird ersichtlich, daß der Gesetzgeber mit der beanstandeten Maßnahme in Anbetracht der wichtigen Rolle, die der Lieferant des in Artikel 43 des Mehrwertsteuergesetzbuches genannten Inhabers einer Bewilligung bei der korrekten Anwendung der durch den Gesetzgeber gewährten Befreiung spielt, diesen Lieferanten seiner Verantwortung bewußt machen und somit dem Betrug vorbeugen wollte.

B.8. Der Unterschied zwischen den beiden in B.4.4 beschriebenen Kategorien von Personen beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, dem MWSt.-System zu unterliegen oder nicht.

B.9. In Anbetracht des spezifischen Charakters der Mehrwertsteuer, die eine anlässlich jeder Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen erhobene Verbrauchsteuer darstellt, und in Anbetracht der spezifischen Beziehung zwischen den Steuerpflichtigen und der MWSt.-Verwaltung, in der die der Steuer unterliegenden Personen bei der Erhebung der Steuer als Zwischenpersonen fungieren, darf der Gesetzgeber Vertragspartner im Rahmen der MWSt.-Gesetzgebung hinsichtlich der unmittelbaren Leistungspflicht bezüglich der hinterzogenen Steuer, Geldbußen und Zinsen anders behandeln als Vertragspartner im Rahmen des Zivilrechts hinsichtlich der unmittelbaren Leistungspflicht in bezug auf vertragliche Verbindlichkeiten.



Dies gilt um so mehr im Rahmen der beanstandeten Maßnahme, die eine Steuerbefreiung in der dem Export vorangehenden Phase beinhaltet, da die Verwaltung die korrekte Anwendung der Befreiung nur dann kontrollieren kann, wenn sowohl der Lieferant als auch der Exporteur ihren administrativen Verpflichtungen nachkommen. Der Lieferant eines Bewilligungsinhabers, der über die Strafe der gesamtschuldnerischen Haftung vorab informiert ist, wird somit zur Einhaltung seiner Verpflichtungen veranlaßt werden, so daß die Maßnahme hinsichtlich ihres Ziels sachdienlich ist.

B.10.1. Auch wenn es legitim ist, daß der Gesetzgeber danach strebt, Betrug vorzubeugen, und somit Vorsorgemaßnahmen trifft, so daß eine Befreiung nur dann angewandt werden kann, wenn die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt worden sind, muß er dennoch dafür Sorge tragen, daß die Maßnahmen nicht über das dafür Notwendige hinausgehen. Der Hof untersucht deshalb, ob die beanstandete Maßnahme nicht unverhältnismäßig ist, wenn sie auf einen säumigen Lieferanten eines steuerpflichtigen Abnehmers angewandt wird, der sich zu Unrecht und ohne Wissen dieses Lieferanten auf eine Befreiung von der MWSt. gemäß dem damaligen Artikel 43 des Mehrwertsteuergesetzbuches beruft.

B.10.2. Sowohl aus Artikel 23 § 2 des königlichen Erlasses Nr. 18 als aus Artikel 70 § 4 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches wird ersichtlich, daß sich der Lieferant, wenn er seinen Verpflichtungen in korrekter Weise nachgekommen wäre, keines Verstoßes schuldig gemacht hätte und deshalb nicht gesamtschuldnerisch haftbar gemacht werden könnte. Die Feststellung, daß ein Lieferant ohne Vorsatz einen Verstoß begangen hat, ändert nichts an der Tatsache, daß er aufgrund seiner Nachlässigkeit der Verwaltung die Aufdeckung des Steuerbetrugs erschwert hat. Die Strenge der Strafe, wenn das Versäumnis des Lieferanten keinen schwerwiegenden Fehler darstellt oder auf Nachlässigkeit zurückzuführen ist oder wenn nicht festgestellt werden kann, daß der Verstoß im Hinblick auf die Steuerhinterziehung oder auf Ermöglichung der Steuerhinterziehung begangen wurde, reicht nicht aus, um auf ihre Unverhältnismäßigkeit zu schließen. Die dem Lieferanten auferlegten Verpflichtungen beruhen nämlich auf der Notwendigkeit, die Staatsfinanzen mittels eines nur aufgrund einer gewissen Strenge effizienten Kontrollsystems gegen diejenigen zu schützen, die diese Finanzen durch ihre Nachlässigkeit oder auf mißbräuchliche Weise zerrütten könnten.

B.10.3. Die Fragen müssen verneinend beantwortet werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 43 des Gesetzes vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Mehrwertsteuergesetzbuches, in der Fassung, in der er bis zu seiner Aufhebung durch das Gesetz vom 28. Dezember 1992 in Kraft war, und Artikel 70 § 4 Absatz 2 desselben Gesetzbuches, insoweit er vor seiner Abänderung durch dasselbe Gesetz auf die o.a. Bestimmung verwies, verstoßen nicht gegen 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 12. Juni 2002.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Arts