

Geschäftsverzeichnismrn. 4228 und 4241
Urteil Nr. 104/2008 vom 17. Juli 2008

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung von Artikel 39 Buchstabe a) das Programmgesetz (I) vom 27. Dezember 2006 (Abänderung von Artikel 6 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches), erhoben von der Wallonischen Regierung und von der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a) Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 19. Juni 2007 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Juni 2007 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Wallonische Regierung Klage auf Nichtigkeitklärung von Artikel 39 Buchstabe a) des Programmgesetz (I) vom 27. Dezember 2006 (Abänderung von Artikel 6 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 28. Dezember 2006, dritte Ausgabe.

b) Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 25. Juni 2007 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 27. Juni 2007 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt Klage auf Nichtigkeitklärung derselben Bestimmung.

Diese unter den Nummern 4228 und 4241 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Ministerrat hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwiderungsschriftsätze eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwiderungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 28. Mai 2008

- erschienen

. RÄin M.-P. Donéa *loco* RA M. Eloy, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 4228, und V. Sepulchre, Sachverständiger bei der Zelle « Steuerwesen » der Wallonischen Region,

. RA T. Afschrift und RÄin M. Daube, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 4241,

. B. Druart, Generalauditor der Finanzen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter J. Spreutels und A. Alen Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden eingehalten.

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 6 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches (weiter unten: MwStGB) bestimmte nach seiner Ersetzung durch Artikel 7 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches »:

« Der Staat, die Gemeinschaften und die Regionen des Belgischen Staates, die Provinzen, die Agglomerationen, die Gemeinden und die öffentlichen Einrichtungen gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Verrichtungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch nicht wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Verrichtungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben ».

Seit seiner Abänderung durch Artikel 39 Buchstabe a) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 – die angefochtene Bestimmung – lautet Artikel 6 Absatz 1 des MwStGB:

« Der Staat, die Gemeinschaften und die Regionen des Belgischen Staates, die Provinzen, die Agglomerationen, die Gemeinden und die öffentlichen Einrichtungen, die andere Verrichtungen erbringen als die, die aufgrund von Artikel 44 steuerfrei sind, gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Verrichtungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch nicht wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Verrichtungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben ».

Die angefochtene Bestimmung ist am 1. Juli 2007 in Kraft getreten (Artikel 40 des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006).

B.2. Aus den in den Klageschriften enthaltenen Ausführungen geht hervor, dass der Hof gebeten wird, sich zur Vereinbarkeit des durch Artikel 39 Buchstabe a) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 geschaffenen Behandlungsunterschieds zwischen den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Verrichtungen erbringen, welche kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit sind, einerseits und den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, die andere ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Verrichtungen erbringen, andererseits, insofern Erstere mehrwertsteuerpflichtig wären, während Letztere nicht mehrwertsteuerpflichtig wären, mit den Artikeln 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 13 der Richtlinie

2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 « über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem » zu äußern.

B.3. Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 – der laut Artikel 413 derselben Richtlinie am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist – bestimmt:

« Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben ».

Diese Bestimmung ist identisch mit Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 « zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage », welche durch Artikel 411 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 aufgehoben wurde.

B.4. Artikel 6 Absatz 1 des MwStGB stellte in der vor seiner Abänderung durch die angefochtene Bestimmung geltenden Fassung die Umsetzung von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie vom 17. Mai 1977 dar.

B.5.1. Von einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung werden Tätigkeiten ausgeübt oder Verrichtungen erbracht, die ihr « im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen », wenn sie als öffentlich-rechtliches Rechtssubjekt – d.h. im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung – handelt, also nicht als privatrechtliches Rechtssubjekt – d.h. unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer – (EuGH, 17. Oktober 1989, 231/87 und 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino und andere*, §§ 15 und 16; EuGH, 14. Dezember 2000, C-446/98, *Fazenda Pública und Câmara Municipal do Porto*, § 17; EuGH, 8. Juni 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*, § 24).

B.5.2. Ersetzt durch Artikel 50 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 und anschließend abgeändert durch Artikel 89 des Gesetzes vom 6. Juli 1994 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, durch Artikel 133 des Programmgesetzes vom 2. August 2002, durch Artikel 484 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002, durch Artikel 44 des Programmgesetzes vom 11. Juli 2005, durch Artikel 45 des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 und durch

Artikel 344 des Gesetzes vom 27. Dezember 2006 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (I), lautet Artikel 44 des MwStGB:

« § 1. Steuerfrei sind Dienstleistungen, die von den nachstehend erwähnten Personen in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden:

1. Notare, Rechtsanwälte und Gerichtsvollzieher,

2. Ärzte, Zahnärzte, Heilgymnasten, Hebammen, Krankenpfleger und Krankenpflegerinnen, Pfleger und Pflegerinnen, Krankenwärter und Krankenwärterinnen und Masseurinnen, deren Pflegeleistungen zugunsten von Personen im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen im Bereich Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind.

§ 2. Steuerfrei ist beziehungsweise sind ebenfalls:

1. Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern, die von Pflegeanstalten und psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden; Beförderungen von Kranken und Verletzten in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen,

1bis. Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die aufgrund des vorliegenden Artikels steuerfrei ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt; der König bestimmt die Bedingungen für die Anwendung dieser Befreiung,

1ter. Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Muttermilch,

2. eng mit der Sozialhilfe, der sozialen Sicherheit und dem Kinder- und Jugendschutz verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen oder von anderen Einrichtungen bewirkt werden, die von der zuständigen Behörde als soziale Einrichtungen anerkannt sind.

Dazu gehören insbesondere:

- Einrichtungen, die die Betreuung von Betagten zum Auftrag haben,
- Kindertagesstätten, Krippen und Einrichtungen, die hauptsächlich die Gewährleistung von Aufsicht, Versorgung, Erziehung und Freizeit von Jugendlichen zum Auftrag haben,
- Einrichtungen für Familienhilfe,
- Zentren für Ehe-, Familien- und Lebensberatung,
- Krankenkassen und Krankenkassenlandesverbände,

- psycho-medizinisch-soziale Zentren und Zentren für Schülerbetreuung,
- Einrichtungen, die die Betreuung von Behinderten zum Auftrag haben,
- Einrichtungen, die Beistand, Betreuung und Aufnahme von Personen in materiellen oder moralischen Schwierigkeiten zum Auftrag haben,
- Einrichtungen erwähnt im Königlichen Erlass vom 17. Dezember 2003 über die Bezuschussung von Einrichtungen, die an einem Gerichtsverfahren beteiligten Bürgern eine spezialisierte Betreuung bieten,

- externe Dienste, die durch den Königlichen Erlass vom 27. März 1998 über die Externen Dienste für Gefahrenverhütung und Schutz am Arbeitsplatz zugelassen sind,

3. Dienstleistungen, die Betreiber von Einrichtungen für Körperertüchtigung oder Sportanlagen zugunsten von Personen erbringen, die dort Körperertüchtigung oder Sport treiben, wenn die Betreiber Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sind und wenn sie die Einnahmen aus den steuerfreien Tätigkeiten ausschließlich zur Kostendeckung verwenden,

4. Dienstleistungen, die den Schul- oder Hochschulunterricht, die Berufsausbildung oder die Weiterbildung und eng damit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern zum Gegenstand haben, wie zum Beispiel das Zur-Verfügung-Stellen von Unterkunft, Nahrungsmitteln, Getränken und Lehrbüchern für den erteilten Unterricht, durch Einrichtungen, die zu diesem Zweck von der zuständigen Behörde anerkannt sind oder solchen Einrichtungen angeschlossen sind oder von ihnen abhängen; Dienstleistungen in Form von Lektionen, die von Lehrkräften erteilt werden und Schul- oder Hochschulunterricht, Berufsausbildung oder Weiterbildung betreffen,

5. Dienstleistungen, die Schul- oder Familienberatung und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern zum Gegenstand haben,

6. Vermietung von Büchern und Zeitschriften, Partituren, Schallplatten, Magnetbändern, Diapositiven und anderen kulturellen Medien und Dienstleistungen, die Bibliotheken und Lesesäle zugunsten von Lesern erbringen, wenn die Erbringer dieser Dienstleistungen Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sind und wenn sie die Einnahmen aus diesen steuerfreien Tätigkeiten ausschließlich zur Kostendeckung verwenden, und eng mit diesen Umsätzen verbundene Lieferungen von Gütern,

7. Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern, die Betreiber bei geführten oder nicht geführten Besuchen von Museen, Denkmälern, Landschaften, angelegten Parks, botanischen und zoologischen Gärten zugunsten der Besucher erbringen, wenn diese Betreiber Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sind und wenn sie die Einnahmen aus dieser steuerfreien Tätigkeit ausschließlich zur Kostendeckung verwenden,

8. Dienstleistungen, die Referenten, die als solche handeln, zugunsten von Konferenzveranstaltern erbringen; Dienstleistungen, die Schauspieler, Dirigenten, Musiker und andere Künstler zugunsten von Veranstaltern von Darbietungen und Konzerten, Verlegern von Schallplatten oder anderen Tonträgern und Regisseuren von Filmen und anderen Bildträgern für die Aufführung von Theaterstücken, Balletten, Filmen, musikalischen Werken, Zirkus-, Varieté-

und Kabarettvorstellungen erbringen; Dienstleistungen, die Teilnehmer an Sportwettkämpfen oder -vorführungen zugunsten von Veranstaltern dieser Wettkämpfe oder Veranstaltungen erbringen,

9. Organisation von Theater-, Ballett- oder Filmvorführungen, Ausstellungen, Konzerten oder Konferenzen und eng mit diesen Dienstleistungen verbundene Lieferungen von Gütern durch Einrichtungen, die von der zuständigen Behörde anerkannt sind, wenn diese Einrichtungen die Einnahmen aus ihren Tätigkeiten ausschließlich zur Kostendeckung verwenden,

10. Bereitstellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die in den Nummern 1, 2 und 4 erwähnten Tätigkeiten oder für Zwecke geistigen Beistands,

11. Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern, die Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die politische, gewerkschaftliche, religiöse, weltanschauliche, patriotische, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren Mitgliedern in deren gemeinsamem Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen; der König kann zusätzliche Bedingungen auferlegen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden,

12. Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen bei Veranstaltungen durch Einrichtungen, deren Umsätze gemäß den Nummern 1 bis 4, 7 und 11 steuerfrei sind, wenn die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu bringen und ausschließlich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden; der König kann die Anzahl der steuerfreien Veranstaltungen oder die Höhe der Einnahmen beschränken, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden,

13. Lieferungen von Gütern, die ausschließlich für eine Tätigkeit verwendet werden, die aufgrund des vorliegenden Artikels steuerfrei ist, wenn diese Güter nicht zum Abzug berechtigen; Abtretung oder Überlassung eines Kundenstamms im Zusammenhang mit einer Tätigkeit, die aufgrund desselben Artikels steuerfrei ist; Lieferungen von Gütern, deren Erwerb oder Verwendungszweck gemäß Artikel 45 § 3 des vorliegenden Gesetzbuches vom Steuerabzug ausgeschlossen war.

§ 3. Steuerfrei sind ebenfalls:

1. folgende Umsätze:

a) Lieferung naturgemäß unbeweglicher Güter; ausgenommen sind jedoch Lieferungen von Gebäuden, wenn sie spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres nach dem Jahr des Erstbezugs oder der ersten Inbesitznahme dieser Gebäude erfolgen:

- entweder durch einen in Artikel 12 § 2 erwähnten Steuerpflichtigen, der diese Gebäude unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat,

- oder durch einen Steuerpflichtigen, dessen gewöhnliche wirtschaftliche Tätigkeit nicht aus dem Verkauf von Gebäuden unter Anwendung der Steuer besteht, wenn er in der vom König zu bestimmenden Form und Weise seine Absicht bekundet hat, das Gebäude, das er unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat, unter Anwendung der Steuer abzutreten,

- oder durch einen in Artikel 8 § 1 erwähnten Steuerpflichtigen,

b) Begründung, Abtretung und Rückabtretung dinglicher Rechte im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Nr. 2 an naturgemäß unbeweglichen Gütern; ausgenommen sind jedoch Begründungen, Abtretungen und Rückabtretungen solcher dinglicher Rechte an Gebäuden, wenn sie spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres nach dem Jahr des Erstbezugs oder der ersten Inbesitznahme dieser Gebäude erfolgen:

- entweder durch einen in Artikel 12 § 2 erwähnten Steuerpflichtigen, der innerhalb der vorerwähnten Frist eines der vorerwähnten dinglichen Rechte an einem Gebäude, das er unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat, begründet oder der innerhalb derselben Frist ein solches dingliches Recht, das unter Anwendung der Steuer zu seinen Gunsten begründet oder an ihn abgetreten worden ist, abtritt oder zurückabtritt,

- oder durch einen Steuerpflichtigen, dessen gewöhnliche wirtschaftliche Tätigkeit nicht aus dem Verkauf von Gebäuden unter Anwendung der Steuer besteht, wenn er in der vom König zu bestimmenden Form und Weise seine Absicht bekundet hat, innerhalb der vorerwähnten Frist eines der vorerwähnten dinglichen Rechte an einem Gebäude, das er unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat, zu begründen oder innerhalb derselben Frist ein solches dingliches Recht, das unter Anwendung der Steuer zu seinen Gunsten begründet oder an ihn abgetreten worden ist, abzutreten oder zurückabzutreten,

- oder durch einen in Artikel 8 §§ 2 oder 3 erwähnten Steuerpflichtigen.

Das Datum des Vertrags kann nur anhand von Beweismitteln, die Dritten gegenüber wirksam sind, nachgewiesen werden,

2. Verpachtung, Vermietung und Abtretung eines Mietvertrags in Bezug auf naturgemäß unbewegliche Güter, ausgenommen:

a) folgende Dienstleistungen:

- Zurverfügungstellung von Stellplätzen für Fahrzeuge,
- Zurverfügungstellung von Lagerraum für die Lagerung von Gütern,
- Bereitstellung von möblierten Unterkünften in Hotels, Motels und Einrichtungen, in denen zahlende Gäste untergebracht sind,
- Zurverfügungstellung von Stellplätzen auf Campingplätzen,

b) Immobilienleasing, das von einem Unternehmen gewährt wird, das Immobilienleasing oder unter Immobilienleasing laufende Vermietungen betreibt, wenn dieses Unternehmen das Gebäude, auf das sich der Vertrag bezieht, unter Anwendung der Steuer errichtet, errichten lässt oder erwirbt und wenn der Leasingnehmer das Gut mietet, um es bei der Ausübung einer Tätigkeit als Steuerpflichtiger zu verwenden; der König bestimmt die Bedingungen, die der Immobilienleasingvertrag erfüllen muss, insbesondere was Vertragsdauer, Art und Bestimmung der Güter, die Gegenstand des Vertrags sind, und Rechte und Pflichten des Leasingnehmers betrifft,

c) Vermietung von Schließfächern,

3. von Autoren und Komponisten geschlossene Verträge zur Herausgabe literarischer oder künstlerischer Werke,

4. Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -bevollmächtigten erbracht werden, Schadensexpertisen ausgenommen,

5. Gewährung und Vermittlung von Krediten und Verwaltung von Krediten durch die betreffenden Kreditgeber,

6. Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien und Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die betreffenden Kreditgeber,

7. Umsätze - einschließlich der Vermittlung - im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Geschäft mit Schuldforderungen, Schecks und sonstigen Handelspapieren, mit Ausnahme der Eintreibung von Schuldforderungen,

8. Zahlungs- und Einzugsumsätze - einschließlich der Vermittlung -, mit Ausnahme der Eintreibung von Schuldforderungen; der Dienstleistende ist berechtigt, unter den vom Minister der Finanzen oder seinem Beauftragten festgelegten Bedingungen für eine Besteuerung dieser Umsätze zu optieren,

9. Umsätze - einschließlich der Vermittlung -, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken einschließlich Banknoten; als Sammlerstücke gelten Münzen aus Gold, Silber oder anderem Metall und Banknoten, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind,

10. Umsätze - einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung -, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften oder Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Wertpapieren,

11. Verwaltung der im Gesetz vom 20. Juli 2004 über bestimmte Formen der gemeinsamen Portfolioverwaltung erwähnten Organismen für gemeinsame Anlagen und der in Artikel 8 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung erwähnten Organismen für die Finanzierung von Pensionen,

12. Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen, Steuermarken und sonstigen ähnlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert,

13. Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die vom König festgelegt werden,

14. Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gütern, die von den öffentlichen Posteinrichtungen erbracht werden, wenn in Artikel 131 Nr. 1 des Gesetzes vom 21. März 1991 zur Umstrukturierung bestimmter öffentlicher Wirtschaftsunternehmen erwähnte Dienstleistungen betroffen sind ».

B.6.1. Artikel 6 Absatz 2 des MwStStGB in der durch Artikel 39 Buchstabe b) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 abgeänderten Fassung bestimmt:

«Sie werden für diese Tätigkeiten oder Verrichtungen jedoch als Steuerpflichtige angesehen, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde ».

Artikel 6 Absatz 3 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch Artikel 39 Buchstabe c) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006, bestimmt:

«Sie gelten in jedem Fall als Mehrwertsteuerpflichtige in Bezug auf folgende Tätigkeiten oder Verrichtungen, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten oder Verrichtungen nicht unbedeutend ist:

1. Telekommunikationsdienstleistungen,
2. Lieferung und Verteilung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie,
3. Beförderung von Gütern und Personen,
4. Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen des Betriebs von Häfen, Wasserstraßen und Flughäfen,
5. Lieferung von neuen Fertigwaren, die zum Verkauf bestimmt sind,
6. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden,
7. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter,
8. Betrieb und Konzession von Parkplätzen, Lagern und/oder Campingplätzen,
9. Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,
10. Dienstleistungen der in Artikel 1 § 7 erwähnten Reisebüros,
11. Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen durch betriebseigene Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnliche Einrichtungen,
12. Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen durch Rundfunk- und Fernsehanstalten ».

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung, die eine andere ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt

obliegende Verrichtung als diejenigen, die kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit sind, erbringt, zuerkannt werden kann.

B.6.2. Eine öffentlich-rechtliche Einrichtung, die eine ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Verrichtung, die kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit ist, erbringt, gilt außerdem nur dann als mehrwertsteuerpflichtig, wenn sie die allgemeinen Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht erfüllt, die in Artikel 4 § 1 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992, beschrieben sind.

B.7.1. Die angefochtene Bestimmung hat zum Zweck, gewisse Ungleichheiten zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Einrichtungen zu beheben, die sich aus der Unanwendbarkeit der Artikel 19 § 2 Nr. 1 und 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB auf Erstere ergeben (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, SS. 36-37). Sie zielt darauf ab, « einen korrekten Wettbewerb zwischen öffentlichen Diensten und privaten Akteuren zu schaffen » (*Ausf. Ber.*, Kammer, 19. Dezember 2006, Nr. 252, S. 32).

B.7.2. Artikel 19 § 2 Nr. 1 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992, bestimmt:

« § 2. Einer Dienstleistung gegen Entgelt wird ebenfalls die Ausführung von Immobilienarbeiten durch den Steuerpflichtigen gleichgesetzt:

1. für den Bedarf seiner wirtschaftlichen Tätigkeit mit Ausnahme von:

a) Arbeiten zum Bau eines Gebäudes, die von einem in Artikel 12 § 2 erwähnten Steuerpflichtigen ausgeführt werden,

b) Reparatur-, Unterhalts- und Reinigungsarbeiten, wenn die Ausführung solcher Arbeiten durch einen anderen Steuerpflichtigen zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde ».

Somit findet laut den Vorarbeiten « Artikel 19 § 2 des MwStGB, der den befreiten Steuerpflichtigen die Verpflichtung auferlegt, bestimmte Immobilienarbeiten, die sie für ihren eigenen Bedarf ausführen, mit der Steuer zu belegen, keine Anwendung den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen gegenüber, die die gleiche Tätigkeit ausüben, weil sie nicht steuerpflichtig sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, S. 37).

B.7.3. Artikel 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 und anschließend abgeändert durch Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 27. Mai 1997 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nr. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion », durch Artikel 4 Buchstabe a) des Gesetzes vom 22. April 2003 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches » und durch Artikel 5 des Gesetzes vom 5. Dezember 2004 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches », bestimmt:

« In Abweichung von § 2 gilt als Ort der Dienstleistung jedoch:

[...]

7. der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, wo die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Wohnort, wenn die Dienstleistung zugunsten eines außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Empfängers oder zugunsten eines innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässigen Steuerpflichtigen für den Bedarf seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht wird, insofern diese Leistung folgenden Gegenstand hat:

a) Abtretung oder Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen und ähnlichen Rechten,

b) Abtretung oder Überlassung eines Kundenstamms, eines Verkaufs- oder Ankaufsmonopols; Recht zur Ausübung einer Berufstätigkeit; Verpflichtung eine bestimmte Berufstätigkeit oder ein in Buchstabe a) erwähntes Recht nicht auszuüben,

c) Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,

d) intellektuelle Arbeit, die von Rechtsberatern oder anderen Beratern, Buchprüfern, Ingenieuren, Studienbüros und anderen Dienstleistenden, die eine ähnliche Tätigkeit ausüben, bei der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit geleistet wird, und Datenverarbeitung und Verschaffung von Informationen, ausgenommen die in Nr. 1 erwähnten Leistungen und die in Nr. 2 erwähnten Begutachtungen,

e) Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern,

f) Bereitstellung von Personal,

g) Leistungen, die von Vermittlern erbracht werden, die nicht wie in Artikel 13 § 2 bestimmt handeln und die an der Erbringung der in der vorliegenden Nr. 7 erwähnten Leistungen beteiligt sind,

- h) Vermietung beweglicher körperlicher Güter, ausgenommen Fahrzeuge,
- i) Telekommunikationsdienstleistungen,
- j) Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen,
- k) auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen,
- l) Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen ».

Artikel 21 § 2 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992, bestimmt:

« Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Wohnort ».

Während der Vorarbeiten zur angefochtenen Bestimmung wurde im Zusammenhang mit Artikel 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB hervorgehoben, dass Dienstleistungen, die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen durch im Ausland ansässige Dienstleister erteilt würden, grundsätzlich im Ausland stattfänden, während sie in dem Fall, wo sie « befreiten privaten Einrichtungen » erteilt würden, in Belgien stattfänden und der belgischen Mehrwertsteuer unterlägen, was dem Wettbewerb Abbruch tue (ebenda, S. 37).

B.7.4. Damit die in B.7.2 und B.7.3 hervorgehobenen Behandlungsunterschiede behoben werden, wird in der angefochtenen Bestimmung präzisiert, dass die kraft Artikel 44 des MwStGB befreiten Verrichtungen keine Tätigkeiten oder Verrichtungen sind, die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, so dass in dem Fall, wo eine öffentliche Einrichtung solche von der Mehrwertsteuer befreiten Verrichtungen erbringt, sie nicht länger als Nichtmehrwertsteuerpflichtige sondern als befreite Steuerpflichtige gilt, und zwar auf die gleiche Weise wie eine private Einrichtung, die die gleichen Verrichtungen erbringt (ebenda, S. 36).

B.8. Die angefochtene Bestimmung hat nicht nur zum Zweck, die Anwendung der vorerwähnten Artikel 19 § 2 Nr. 1 und 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB auf die erste Kategorie der in B.2 erwähnten öffentlich-rechtlichen Einrichtungen zu ermöglichen.

Sie unterwirft diese auch einer Reihe neuer administrativer und buchhalterischer Verpflichtungen.

B.9.1. Artikel 13 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 verbietet es jedoch den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige für Tätigkeiten oder Umsätze anzusehen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, außer in den in den Unterabsätzen 2 und 3 dieser Bestimmung beschriebenen Umständen (EuGH, 8. März 2001, C-276/98, *Kommission gegen Portugiesische Republik*, § 27).

Die Unterabsätze 2 und 3 von Artikel 13 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 bestimmen:

« Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist ».

Der Anhang I dieser Richtlinie, mit der Überschrift « Verzeichnis der Tätigkeiten im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 Unterabsatz 3 », lautet wie folgt:

- « 1. Telekommunikationswesen;
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie;
3. Güterbeförderung;
4. Hafen- und Flughafendienstleistungen;
5. Personenbeförderung;
6. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs;

7. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;

8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;

9. Lagerhaltung;

10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;

11. Tätigkeiten der Reisebüros;

12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen;

13. Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten sofern sie nicht nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe q steuerbefreit sind ».

In Artikel 13 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 wird übrigens nicht zwischen öffentlich-rechtlichen Einrichtungen unterschieden, je nachdem, ob sie kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreite oder andere Verrichtungen erbringen.

B.9.2. Artikel 13 Absatz 2 der Richtlinie vom 28. November 2006 bestimmt:

« Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 sowie den Artikeln 380 bis 390 von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen ».

Diese Bestimmung ist dem Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 4 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 ähnlich, die durch Artikel 411 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 aufgehoben wurde.

Sie bietet den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, abgesehen von den Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die kraft Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 nicht steuerbar sind, die Möglichkeit, die Mehrwertsteuerpflicht der Einrichtungen des öffentlichen Rechts für Tätigkeiten auszuschließen, die kraft der Bestimmungen der Richtlinie, welche in deren Artikel 13 Absatz 2 aufgeführt sind, von der Mehrwertsteuer befreit sind. Die letztgenannte Bestimmung bezweckt daher nicht eine Beschränkung der Befreiung von der Steuerpflicht nach Unterabsatz 1 von Artikel 13 Absatz 1,

sondern ermöglicht vielmehr den Mitgliedstaaten, diese Befreiung auf bestimmte Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu erstrecken, die diesen Einrichtungen nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (EuGH, 14. Dezember 2000, C-446/98, *Fazenda Pública und Câmara Municipal do Porto*, §§ 41-42).

Artikel 13 Absatz 2 der Richtlinie vom 28. November 2006 lässt sich demzufolge nicht dahingehend auslegen, dass er es den Mitgliedstaaten anheim stellt zu entscheiden, dass die in Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 erwähnte Regel der Befreiung von der Steuerpflicht für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht auf jene Einrichtungen des öffentlichen Rechts anwendbar ist, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Tätigkeiten ausüben, welche kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit sind.

B.10. Der einzige Klagegrund ist begründet.

B.11. Unter Berücksichtigung der praktischen und administrativen Schwierigkeiten, die mit der Rückwirkung der Nichtigklärung einhergehen, sind in Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung in dem im Urteilstenor angegebenen Sinne aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt Artikel 39 Buchstabe a) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 für nichtig;

- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung bis zum 31. Dezember 2008 aufrecht.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 17. Juli 2008.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior