

Geschäftsverzeichnissnr. 6203

Entscheid Nr. 107/2016
vom 7. Juli 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 105 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, den königlichen Erlass vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches, den königlichen Erlass Nr. 35 vom 28. Dezember 1999 zur Einführung einer pauschalen Grundlage für die Besteuerung der Gewinnspanne von Reisebüros im Bereich der Mehrwertsteuer und Artikel 3 des Programmgesetzes vom 5. August 2003, gestellt vom Gericht erster Instanz Westflandern, Abteilung Brügge.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten E. De Groot und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 13. Mai 2015 in Sachen der « Jetair » AG, der « Jetaircenter » AG, der « Tui Airlines Belgium » AG, der « Tuifly Academy Brussels » AG, der « Tech4jets » AG, der « Pats » AG und der « Tui Travel Belgium » AG, die gemeinsam die Mehrwertsteereinheit « BTWE Travel4you » bilden, gegen den FÖD Finanzen, dessen Ausfertigung am 21. Mai 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Westflandern, Abteilung Brügge, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Wird gegen die Artikel 105, 170 und 172 der Verfassung und somit implizit gegen den in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoßen, indem die königlichen Erlasse vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches in Bezug auf Reisebüros unter Verstoß gegen Artikel 105 des Mehrwertsteuergesetzbuches erst durch das Gesetz vom 5. August 2003 bestätigt wurden, statt unverzüglich sobald das Parlament wieder versammelt war, so wie es Artikel 105 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorschreibt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, über den königlichen Erlass vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches und den ebenfalls am 28. Dezember 1999 ergangenen königlichen Erlass Nr. 35 zur Einführung einer pauschalen Grundlage für die Besteuerung der Gewinnspanne von Reisebüros im Bereich der Mehrwertsteuer, so wie sie durch Artikel 3 des Programmgesetzes vom 5. August 2003 bestätigt worden wären, zu befinden.

B.1.2. Aus der Vorlageentscheidung und aus den Elementen der Akte geht hervor, dass die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter bemängelt, dass durch das Programmgesetz vom 5. August 2003 eine durch die beiden genannten königlichen Erlasse festgelegte Steuer zu spät bestätigt worden sei, während in Artikel 105 des Mehrwertsteuergesetzbuches deren sofortige Bestätigung vorgeschrieben gewesen sei. Der Gesetzgeber habe hierdurch im Widerspruch zum Legalitätsprinzip in Steuersachen gehandelt, das durch die Artikel 105, 170 und 172 der Verfassung gewährleistet werde, und implizit im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, der durch die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleistet werde.

B.2.1. Artikel 105 des Mehrwertsteuergesetzbuches, auf den in der Vorabentscheidungsfrage Bezug genommen wird, bestimmt:

« Der König kann bis spätestens 31. Dezember 1999 durch einen im Ministerrat beratenen Erlass alle Maßnahmen ergreifen, um die ordnungsgemäße Ausführung der Verordnungen und Richtlinien des Rates der Europäischen Union oder der Europäischen Kommission über die Abschaffung der Steuergrenzen am 1. Januar 1993 und die genaue Steuererhebung zu gewährleisten.

Der König reicht bei den Gesetzgebenden Kammern, wenn sie versammelt sind unverzüglich und sonst sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse in Ausführung von Absatz 1 ».

B.2.2. Im königlichen Erlass vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 1999, SS. 50507-50513) sind die Begriffe «Reisen» und «Reisebüros» sowie die Dienstleistungen, die zum Anwendungsbereich der darin festgelegten Regelung gehören, definiert. Darin sind ebenfalls die Elemente der Besteuerungsgrundlage sowie der Standort der durch Reisebüros erbrachten Dienstleistungen festgelegt zur Berechnung der Mehrwertsteuer, der sie unterliegen.

Durch den königlichen Erlass Nr. 35 zur Einführung einer pauschalen Grundlage für die Besteuerung der Gewinnspanne von Reisebüros im Bereich der Mehrwertsteuer (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 1999) wurde der königliche Erlass Nr. 35 vom 12. Dezember 1977 zur Einführung einer pauschalen Grundlage für die Besteuerung der Gewinnspanne von Reisebüros im Bereich der Mehrwertsteuer (*Belgisches Staatsblatt*, 16. Dezember 1977) ersetzt und die Besteuerungsgrundlage auf einen Prozentsatz des durch den Reisenden zu zahlenden Preises, nämlich je nach Fall 18, 6, 8 oder 13 Prozent, festgesetzt.

B.2.3. Artikel 3 des Programmgesetzes vom 5. August 2003 bestimmt:

« TITEL II. - Steuer- und Finanzbestimmungen

[...]

KAPITEL II. - *Bestätigung von königlichen Erlassen, die in Ausführung der Artikel 37 § 1 und 105 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ergangen sind*

Art. 3. Es werden mit Wirkung vom Datum ihres jeweiligen Inkrafttretens bestätigt:

[...]

6. die zwei königlichen Erlasse vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches;

[...]».

B.3.1. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage nicht zulässig sei, insofern sie sich auf den königlichen Erlass Nr. 35 vom 28. Dezember 1999 beziehe, da dieser ein einfacher Ausführungserlass und kein Gesetz sei.

Die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter, die Mehrwertsteereinheit «BTWE Travel4you», schließt sich dem Ministerrat an und schlägt vor, die Prüfung der Frage auf den ersten königlichen Erlass vom 28. Dezember 1999 zu beschränken.

B.3.2. Wenn ein königlicher Erlass durch Gesetz bestätigt wird, wird er selbst ab dem Datum seines Inkrafttretens eine Gesetzesnorm. Der Hof ist befugt zu prüfen, ob das Gesetz, das die Bestimmungen des königlichen Erlasses übernommen hat, nicht gegen eine der Verfassungsbestimmungen verstößt, deren Einhaltung er gewährleisten muss.

Wie aus den Vorarbeiten hervorgeht (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 2003, DOC 51-0102/001, S. 5), bezieht sich die Bestätigung von zwei königlichen Erlassen vom 28. Dezember 1999 durch Artikel 3 Nr. 6 des Programmgesetzes vom 5. August 2003 nicht auf den königlichen Erlass Nr. 35 vom 28. Dezember 1999 zur Einführung einer pauschalen Grundlage für die Besteuerung der Gewinnspanne von Reisebüros im Bereich der Mehrwertsteuer, sondern einerseits auf den königlichen Erlass vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches, der mit der Mehrwertsteuerregelung der Telekommunikationsdienste zusammenhängt, und andererseits auf den königlichen Erlass vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches, der mit der Mehrwertsteuerregelung für Reisebüros zusammenhängt.

B.3.3. Der Gerichtshof beurteilt daher nur Artikel 3 Nr. 6 des Programmgesetzes vom 5. August 2003, insofern er eine Bestätigung des königlichen Erlasses vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches, der mit der Mehrwertsteuerregelung für Reisebüros zusammenhängt, beinhaltet.

B.4.1. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass keinerlei Steuer erhoben werden kann und dass keinerlei Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Daraus ergibt sich, dass die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit darstellt, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, und dass jede Ermächtigung, die sich auf die

Festlegung eines der wesentlichen Elemente der Steuer bezieht, grundsätzlich verfassungswidrig ist.

Die Nichtbeachtung dieser Bestimmungen beinhaltet außerdem einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung. Sie beinhaltet nämlich einen nicht zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, und zwar denjenigen, die die Garantie genießen, dass niemandem eine Steuer auferlegt werden kann, wenn dies nicht durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung beschlossen wurde, und denjenigen, denen diese verfassungsmäßige Garantie versagt wird.

B.4.2. Wenn es dem Gesetzgeber jedoch unmöglich ist, selbst alle wesentlichen Elemente einer Steuer festzulegen, weil die Einhaltung des parlamentarischen Verfahrens es ihm nicht ermöglichen würde, ein Ziel des Allgemeininteresses zu verwirklichen, ist es annehmbar, dass er den König ermächtigt, dies zu tun, vorausgesetzt, er legt ausdrücklich und unzweideutig den Gegenstand dieser Ermächtigung fest und die vom König ergriffenen Maßnahmen werden innerhalb einer relativ kurzen Frist, die im Ermächtigungsgesetz festgesetzt ist, durch die gesetzgebende Gewalt geprüft.

B.5. Durch den königlichen Erlass vom 28. Dezember 1999, der aufgrund der dem König durch Artikel 105 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erteilten Ermächtigung ergangen und am 1. Januar 2000 in Kraft getreten ist, wollte man der Kritik der Europäischen Kommission im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen den belgischen Staat in Bezug auf die Umsetzung der Artikel 26 und 28b Teil E der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 « zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern » in die belgische Gesetzgebung entgegenkommen.

B.6. Im Bericht an den König vor dem Erlass heißt es in diesem Zusammenhang:

« Personen, deren Tätigkeit darin besteht, anderen Reisen zu liefern, können je nach Fall hauptsächlich auf eine oder mehrere der drei folgenden Weisen handeln:

- selbst, mit Hilfe eigener Mittel, die verschiedenen Güter und Dienstleistungen, aus denen die Reise besteht, erteilen;
- die Reise verwirklichen durch Nutzung der Güter und Dienstleistungen, die ihnen andere in dieser Hinsicht erteilen;
- sich in der Eigenschaft als Vermittler am Verkauf der Reise beteiligen.

Vom 1. Januar 1971 bis zum 30. November 1977 anwendbares Mehrwertsteuersystem

Bei den Personen, die vor dem 1. Dezember 1977 die Reise durch Nutzung der Güter und Dienstleistungen, die ihnen andere in dieser Hinsicht erteilten, verwirklichten, wurde aufgrund der Artikel 13 und 20 des Mehrwertsteuergesetzbuches davon ausgegangen, dass sie diese Güter und Dienstleistungen selbst erhalten und selbst geliefert hatten. In Anlehnung an diejenigen, die mit Hilfe eigener Mittel handelten, wurde davon ausgegangen, dass diese Kommissionäre mit dem Reisenden einen Vertrag geschlossen hatten als Transporteur, Hotelinhaber, Restaurantbetreiber, Organisator eines Schauspiels und dergleichen. Insofern sie im Ausland stattfanden, war bezüglich dieser Dienstleistungen keine belgische Mehrwertsteuer in der Beziehung zwischen dem Kommissionär und dem Reisenden geschuldet.

Vom 1. Dezember 1977 bis zum 31. Dezember 1999 anwendbares Mehrwertsteuersystem

Diese Situation musste sich entwickeln im Anschluss an die Umsetzung von Artikel 26 der (Sechsten) (Mehrwertsteuer-) Richtlinie Nr. 77/388/EWG in das belgische Recht. Durch diesen Artikel 26 wurde nämlich unter bestimmten Bedingungen eine Sonderregelung der Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Gewinnspanne der Reisebüros eingeführt. Durch die Umsetzung dieses Artikels 26 in das Mehrwertsteuergesetzbuch zum 1. Dezember 1977 entstand ein neuer Unterschied zwischen den beruflichen Lieferanten von Reisen. Dieser neue Unterschied kann *grosso modo* wie folgt zusammengefasst werden.

Wenn dieser berufliche Lieferant selbst mit Hilfe eigener Mittel die Güter und Dienstleistungen, aus denen die Reise bestand, erteilte, wurde er in diesem Maße nicht als ein Reisebüro für die Anwendung der Mehrwertsteuer betrachtet. Er behielt hingegen die Eigenschaft als Transporteur, Hotelinhaber, Restaurantbetreiber, Organisator eines Schauspiels und dergleichen. Die belgische Mehrwertsteuer blieb gegebenenfalls einforderbar gemäß den geltenden Regeln auf alle erteilten Güter oder Dienstleistungen. Dieses neue System brachte diesbezüglich keine Veränderung mit sich.

Wenn er als Makler oder Beauftragter von Transporteuren, Hotelinhabern, Restaurantbetreibern, Organisatoren eines Schauspiels oder gleichem auftrat, der den Reisenden direkt den Preis seiner Dienstleistungen berechneten, erhielt er in der Regel für seine Vermittlung eine Entschädigung von dem Transporteur, dem Hotelinhaber, dem Restaurantbetreiber, dem Organisator eines Schauspiels und dergleichen. Diese Entschädigung unterlag gegebenenfalls der belgischen Mehrwertsteuer gemäß den für die Leistungen von Maklern und Beauftragten geltenden Regeln. Die Sonderregeln bezüglich der Erhebung der Steuer auf die Gewinnspanne der Reisebüros blieben in diesem Fall außer Betracht.

Es wurde hingegen davon ausgegangen, dass die beruflichen Lieferanten von Reisen in allen anderen Fällen als Beauftragte des Reisenden handelten, insbesondere wenn der Lieferant der Güter oder der Erbringer der Dienstleistung seine Leistungen dem beruflichen Lieferanten in Rechnung stellte, der sie seinerseits im eigenen Namen dem Reisenden in Rechnung stellte. Nur in diesen Fällen unterlag die Handlung der Sonderregelung der Erhebung der Steuer auf die Gewinnspanne der Reisebüros im Sinne von Artikel 26 der vorerwähnten (Sechsten) (Mehrwertsteuer-) Richtlinie.

Notwendige Änderungen

Die systematische Inanspruchnahme der Artikel 13 und 20 des Mehrwertsteuergesetzbuches, wodurch der letzte Teil der Lösung auf die Reisenden angewandt wurde, liegt der Klage wegen Doppelbesteuerung zugrunde, die ein belgisches Reisebüro bei dem Europäischen Parlament eingereicht hat. Die Europäische Kommission hat die Argumente dieser Klage als begründet erachtet und hat, gemäß dem Verfahren bei Vertragsverletzung durch einen Staat, so wie es in Artikel 226 des EG-Vertrags geregelt wird, Belgien ihre Beschwerden kurzfristig mitgeteilt. Die Mahnung und die mit Gründen versehene Stellungnahme folgten im vorliegenden Fall schnell. Belgien hat sich schließlich schriftlich verpflichtet, vorbehaltlos der ihm gegenüber abgegebenen, mit Gründen versehenen Stellungnahme Folge zu leisten.

Zwei königliche Erlasse erweisen sich als notwendig, um diese Verpflichtung einzuhalten:

- Ein erster Erlass, ergangen aufgrund von Artikel 105 des Mehrwertsteuergesetzbuches, dient dazu, dieses Gesetzbuch in dem durch die Europäische Kommission verlangten Sinne abzuändern.

- Ein zweiter Erlass ersetzt dementsprechend gemäß dem normalen Verfahren der königliche Erlass Nr. 35 vom 12. Dezember 1977 zur Einführung einer pauschalen Grundlage für die Besteuerung der Gewinnspanne von Reisebüros im Bereich der Mehrwertsteuer (*Belgisches Staatsblatt* vom 16. Dezember 1977) » (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 1999, dritte Ausgabe, SS. 50507-50508).

Dass ein Anlass bestand, eine Maßnahme zu ergreifen, deren Dringlichkeit schwer mit einer gewöhnlichen Annahme durch den Gesetzgeber in Einklang zu bringen war, ergibt sich ebenfalls aus der Präambel des fraglichen königlichen Erlasses, und aus diesem Grund wurde auch der Staatsrat gebeten, in seinem Gutachten die Dringlichkeit zu berücksichtigen:

« In Anbetracht des Antrags auf dringliche Behandlung, begründet durch:

die Sonderregelung für Reisebüros und den Ort der von Vermittlern erbrachten Dienstleistungen, die festgelegt sind in Artikel 26 beziehungsweise Artikel 28b Teil E der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG;

das Verfahren bei Vertragsverletzung durch einen Staat, das durch Artikel 226 des EG-Vertrags geregelt wird;

die Mahnung, die die Europäische Kommission unter Einhaltung dieses Verfahrens am 30. Juli 1996 an das Königreich Belgien gerichtet hat, um ihre Beschwerden mitzuteilen in Bezug auf eine vermeintlich falsche Anwendung der Artikel 26 und 28b Teil E der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, die die belgische Gesetzgebung erlauben würde;

den ergebnislosen Gedankenaustausch, zu dem diese Mahnung Anlass gegeben hat;

die mit Gründen versehene Stellungnahme, die die Europäische Kommission anschließend am 8. Juli 1998 abgegeben hat, um die im vorliegenden Fall geäußerten Beschwerden zu bestätigen;

den Umstand, dass Belgien sich am 30. September 1998 schriftlich verpflichtet hat, vorbehaltlos dieser mit Gründen versehenen Stellungnahme Folge zu leisten;

den Umstand, dass Belgien sich durch ein längeres Unterlassen einer Anhängigmachung bei dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften aussetzen würde;

den Umstand, dass es im Gegenteil absolut notwendig ist, die belgische Regelung ordnungsgemäß und unverzüglich anzupassen;

den Umstand, dass die Bestimmungen des vorliegenden Erlasses genau dies zum Gegenstand haben und folglich so schnell wie möglich in Kraft treten müssen;

den Umstand, dass der vorliegende Erlass also dringend ergehen muss » (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 1999, dritte Ausgabe, SS. 50510 und 50512).

B.7.1. Aufgrund von Artikel 105 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches musste der königliche Erlass vom 28. Dezember 1999 Gegenstand eines Bestätigungsgesetzes sein, dessen Entwurf bei den Gesetzgebenden Kammern, wenn sie versammelt sind unverzüglich und sonst sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, eingereicht werden musste. Der Gesetzentwurf zur Bestätigung des königlichen Erlasses wurde jedoch erst am 22. Juli 2003 eingereicht (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003, DOC 51-0102/001, S. 2).

B.7.2. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft die verspätete Bestätigung, wodurch die Prüfung des fraglichen königlichen Erlasses durch die Gesetzgebenden Kammern nicht innerhalb der in Artikel 105 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches festgelegten, relativ kurzen Frist erfolgt sei.

B.8.1. Die Richtlinie 77/388/EWG über die Umsatzsteuern sah in ihrem Artikel 26 eine Sonderregelung für Reisebüros vor. Dieser Artikel bestimmte:

« (1) Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften dieses Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Die Vorschriften dieses Artikels gelten nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c) anzuwenden ist. Im Sinne dieses Artikels gelten als Reisebüros auch Reiseveranstalter.

(2) Die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Sie wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat. Für diese Dienstleistung gilt als Besteuerungsgrundlage und als Preis ohne Steuer im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b) die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden

zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.

(3) Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so wird die Dienstleistung des Reisebüros einer nach Artikel 15 Nummer 14 befreiten Vermittlungstätigkeit gleichgestellt. Werden diese Umsätze sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros als steuerfrei anzusehen, der auf die Umsätze außerhalb der Gemeinschaft entfällt.

(4) Beim Reisebüro ist der Vorsteuerabzug oder die Rückerstattung der Steuern in jedem Mitgliedstaat für die Steuern ausgeschlossen, die dem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für die in Absatz 2 bezeichneten Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugute kommen ».

B.8.2. Die vorerwähnte Richtlinie wurde ergänzt durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen. Es wurde unter anderem ein Abschnitt XVIa in die Richtlinie 77/338/EWG eingefügt, dessen Artikel 28b bestimmte:

« A. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen

(1) Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden.

(2) Unbeschadet des Absatzes 1 gilt jedoch als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 1 Buchstabe a) das Gebiet des Mitgliedstaats, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Absatz 1 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb dagegen nach Absatz 1 im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er nach Maßgabe des Unterabsatzes 1 besteuert wurde, so wird die Besteuerungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend verringert.

B. Ort der Lieferung von Gegenständen

(1) Abweichend von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a) und Absatz 2 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung des Versands oder der Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

- die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den/die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person,

- es handelt sich um andere Gegenstände als neue Fahrzeuge oder als Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

Werden die so gelieferten Gegenstände von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer eingeführt, so gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.

(2) Handelt es sich bei den gelieferten Gegenständen jedoch um nicht verbrauchssteuerpflichtige Waren, so gilt Absatz 1 nicht für Lieferungen von Gegenständen, die in ein und denselben Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung versandt oder befördert werden, wenn

- der Gesamtbetrag dieser Lieferungen - ohne Mehrwertsteuer - im laufenden Kalenderjahr den Gegenwert von 100 000 ECU in Landeswährung nicht überschreitet und

- der Gesamtbetrag - ohne Mehrwertsteuer - der gemäß Absatz 1 vorgenommenen Lieferung von anderen Gegenständen als verbrauchssteuerpflichtigen Waren im vorangegangenen Kalenderjahr den Gegenwert von 100 000 ECU in Landeswährung nicht überschritten hat.

Der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer befinden, kann die vorgenannten Schwellen auf den Gegenwert von 35 000 ECU in Landeswährung begrenzen, falls dieser Mitgliedstaat befürchtet, dass die Schwelle von 100 000 ECU zu schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen führt. Die Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, treffen die erforderlichen Maßnahmen zur Unterrichtung der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden.

Die Kommission unterbreitet dem Rat vor dem 31. Dezember 1994 einen Bericht über das Funktionieren der im vorstehenden Unterabsatz genannten besonderen Schwellen von 35 000 ECU. Sie kann dem Rat in diesem Bericht mitteilen, dass die Beseitigung der besonderen Schwellen nicht zu schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen führen wird. Solange nicht der Rat auf Vorschlag der Kommission einen einstimmigen Beschluss gefasst hat, bleiben die Bestimmungen des vorstehenden Unterabsatzes in Kraft.

(3) Der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich die Gegenstände bei Beginn des Versands oder der Beförderung befinden, räumt den Steuerpflichtigen, auf deren Lieferungen die Bestimmungen des Absatzes 2 gegebenenfalls Anwendung finden, das Recht ein, sich dafür zu entscheiden, dass der Ort dieser Lieferungen gemäß Absatz 1 bestimmt wird.

Die Mitgliedstaaten legen die Modalitäten fest, unter denen diese Regelung in Anspruch genommen werden kann; die Inanspruchnahme dieser Regelung umfasst mindestens einen Zeitraum von zwei Kalenderjahren.

C. Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung

(1) Abweichend von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b) wird der Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung entsprechend den nachstehenden Absätzen 2, 3 und 4 festgelegt. Im Sinne dieses Abschnitts gelten als

- ‘ innergemeinschaftliche Güterbeförderung ’ jede Beförderung von Gütern, bei der der Abgangs- und Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten liegen;

- ‘ Abgangsort ’ der Ort, an dem die Beförderung der Güter tatsächlich beginnt, ungeachtet der Strecken, die bis zu dem Ort zurückzulegen sind, an dem sich die Güter befinden;

- ‘ Ankunftsort ’ der Ort, an dem die Beförderung der Güter tatsächlich endet.

(2) Der Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung ist der Abgangsort.

(3) Abweichend von Absatz 2 gilt jedoch der Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung, wenn diese Dienstleistungen von Empfängern in Anspruch genommen werden, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangsortes eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer haben, als in dem Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung erbracht wurde.

(4) Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, keine Steuer auf den Teil der Beförderungsleistung zu erheben, der den Beförderungstrecken über Gewässer entspricht, die nicht zum Gebiet der Gemeinschaft im Sinne des Artikels 3 gehören.

D. Ort der Dienstleistungen, die Nebentätigkeiten der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung betreffen

Bei Nebentätigkeiten zur innergemeinschaftlichen Güterbeförderung, die von Empfängern in Anspruch genommen werden, die eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem haben, in dem diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden, gilt abweichend von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c) der Ort dieser Dienstleistungen als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung erbracht wurde.

E. Ort der von Vermittlern erbrachten Dienstleistungen

(1) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an der Erbringung von Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung beteiligt sind, der Abgangsort.

Hat jedoch der Empfänger der von dem Vermittler erbrachten Dienstleistung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangsorts, so gilt der Ort der von dem Vermittler erbrachten Dienstleistung als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung erbracht wurde.

(2) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an der Erbringung von Dienstleistungen, die Nebentätigkeiten der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung betreffen, beteiligt sind, der Ort der tatsächlichen Erbringung der Nebenleistung.

Hat jedoch der Empfänger der von dem Vermittler erbrachten Dienstleistung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Nebenleistung tatsächlich erbracht worden ist, so gilt der Ort der Dienstleistung des Vermittlers als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung vom Vermittler erbracht wurde.

(3) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an anderen Umsätzen als den in den Absätzen 1 und 2 und in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten beteiligt sind, der Ort, an dem die Umsätze erbracht werden.

Hat jedoch der Empfänger der Dienstleistung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Umsätze erbracht werden, so gilt der Ort der Dienstleistung des Vermittlers als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung vom Vermittler erbracht wurde ».

B.8.3. Obwohl die Richtlinie 77/388/EWG durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem neu gefasst wurde, geht aus dem Sachverhalt der Streitsache hervor, dass die Reisebüros während mehrerer Jahre der Zahlung der Mehrwertsteuer aufgrund des fraglichen königlichen Erlasses unterlagen.

B.9. In der Richtlinie 77/388/EWG sind die Fälle festgelegt, in denen Reisebüros der Mehrwertsteuer unterliegen (Artikel 26 Absatz 1) und wird präzisiert, in welchem Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer erhoben und welche Besteuerungsgrundlage angewandt werden muss (Artikel 26 Absatz 2). In der Richtlinie sind auch die Umsätze festgelegt, die von der Mehrwertsteuer befreit sind (Artikel 26 Absatz 3), und die Fälle, in denen sie weder abgezogen noch erstattet werden darf (Artikel 26 Absatz 4).

In den Bestimmungen der Richtlinie sind also verschiedene wesentliche Elemente der von den Reisebüros geschuldeten Steuer festgelegt.

B.10.1. Ohne sich zu der Frage zu äußern, ob der König bei der Umsetzung der vorerwähnten Richtlinie in das innerstaatliche Recht in hohem Maße durch den Inhalt der umzusetzenden Bestimmungen dieser Richtlinie gebunden war, stellt der Gerichtshof fest, dass aus der Lesung des fraglichen königlichen Erlasses und der für die Reisebüros geltenden Bestimmungen der Richtlinie hervorgeht, dass der König den Wortlaut der Richtlinie weitgehend übernommen hat, wobei er sich auf das beschränkt hat, was notwendig war, damit Belgien sich

an die europäischen Normen halten würde, nach einer Mahnung durch die Europäische Kommission.

B.10.2. Die Regierung hat zwar, wie in B.7.1 angeführt wurde, erst am 22. Juli 2003 den Entwurf des Bestätigungsgesetzes bei der Abgeordnetenkammer eingereicht, und der königliche Erlass wurde durch das Programmgesetz vom 5. August 2003 bestätigt.

Obwohl bedauert werden kann, dass die Bestätigung verspätet erfolgt ist, wurde keinerlei unvorhersehbares Steuerelement in Bezug auf die Steuerpflichtigen eingeführt, denen die für sie geltende Regelung bekannt war seit der Veröffentlichung des königlichen Erlasses im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 1999, und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass diese Regelung eine Übernahme des Wortlauts einer bindenden Richtlinie war, die selbst verschiedene wesentliche Elemente der Steuer enthielt.

B.10.3. Daraus ergibt sich, dass die verspätete Bestätigung des königlichen Erlasses vom 28. Dezember 1999 nicht unvereinbar ist mit den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung.

B.11. Insofern die Vorabentscheidungsfrage sich auf Artikel 3 Nr. 6 des Programmgesetzes vom 5. August 2003 bezieht, ist sie verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Insofern, als er eine Bestätigung des königlichen Erlasses vom 28. Dezember 1999 zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches beinhaltet, verstößt Artikel 3 Nr. 6 des Programmgesetzes vom 5. August 2003 nicht gegen die Artikel 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 7. Juli 2016.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) E. De Groot