



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 136/2023**  
**vom 19. Oktober 2023**  
**Geschäftsverzeichnismr. 7892**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern T. Giet, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 4. November 2022, dessen Ausfertigung am 16. November 2022 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, indem er es dem Gericht erster Instanz oder dem Appellationshof nicht ermöglicht, die darin vorgesehene Sanktion mit einem Aufschub zu verbinden? ».

(...)

*III. Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches (nachstehend: MwStGB) mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention befragt, insofern es diese Bestimmung dem Gericht erster Instanz oder dem Appellationshof nicht ermöglicht, die darin vorgesehene Sanktion mit einem Aufschub zu verbinden.

B.2.1. Die vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängige Streitsache bezieht sich auf das Nichtführen des Registers der Motorfahrzeuge, das in Artikel 28 des königlichen Erlasses Nr. 1 vom 29. Dezember 1992 « über Maßnahmen im Hinblick auf die Gewährleistung der Zahlung der Mehrwertsteuer » (nachstehend: königlicher Erlass Nr. 1) erwähnt ist. Im vorliegenden Fall war die Frage umstritten, ob die vom Berufungsbeklagten ausgeübte Tätigkeit des « Detailing » von Fahrzeugen (Reinigung und Karosseriepflge) eine Tätigkeit, die unter die von Artikel 28 des königlichen Erlasses Nr. 1 vorgesehene Pflicht fällt, darstellt oder nicht.

B.2.2. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Vorabentscheidungsfrage sich nur auf Absatz 1 von Artikel 70 § 4 des MwStGB bezieht, auf den der Gerichtshof folglich seine Prüfung beschränkt.

B.3. Artikel 70 § 4 des MwStGB ist Bestandteil von Abschnitt 1 (« Steuerrechtliche Geldbußen ») von Kapitel 11 (« Strafbestimmungen ») dieses Gesetzbuches.

In der zuletzt durch Artikel 41 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 ersetzten Fassung bestimmt Artikel 70 § 4 Absatz 1 des MwStGB:

« Nicht in den Paragraphen 1, 2 und 3 erwähnte Verstöße gegen vorliegendes Gesetzbuch oder seine Ausführungserlasse werden mit einer nicht gestaffelten steuerrechtlichen Geldbuße von 50 bis zu 5.000 EUR pro Verstoß geahndet. Der Betrag dieser Geldbuße wird je nach Art und Schwere des Verstoßes gemäß einer Tabelle festgelegt, deren Stufen vom König bestimmt werden ».

Nach Artikel 42 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 ist der vorerwähnte Artikel 41 am 1. Juli 2012 in Kraft getreten und ist auf die ab diesem Datum begangenen Verstöße anwendbar.

B.4. Artikel 70 § 4 des MwStGB legt eine Regelung fest, die Anwendung findet auf « Verstöße gegen Gesetzes- oder Ordnungsbestimmungen zur Gewährleistung der Zahlung der Steuer, die nicht in den §§ 1, 2 und 3 desselben Artikels erwähnt sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1968, Nr. 88/1, S. 64).

In ihrer ursprünglichen Fassung sah die fragliche Bestimmung einen Mindest- und einen Höchstbetrag von 1 000 bis 10 000 Belgischen Franken pro Verstoß vor, wobei diese Geldbußen von dem vom König benannten Beamten festgelegt wurden (früherer Artikel 72 Absatz 2 des MwStGB).

B.5. Artikel 24 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 « zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen » hat die fragliche Bestimmung einerseits abgeändert, indem der Höchstbetrag der Geldbuße auf 100 000 belgische Franken erhöht wurde, und andererseits, indem vorgesehen wurde, dass der Betrag der Geldbuße « nunmehr gemäß einer Tabelle berechnet wird, deren Stufen vom König bestimmt werden » (*Parl. Dok.*, Senat, 1992-1993, Nr. 762/1, S. 13). Artikel 72 letzter Absatz des MwStGB « wird daher überflüssig und kann aufgehoben werden » (ebenda).

In Ausführung der neuen Fassung der fraglichen Bestimmung ist der königliche Erlass Nr. 44 vom 21. Oktober 1993 « zur Festlegung des Betrags der nicht gestaffelten steuerrechtlichen Geldbußen im Bereich der Mehrwertsteuer » ergangen.

B.6.1. Artikel 41 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012 hat erneut die Mindest- und Höchstbeträge der von der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Geldbuße angepasst.

In den Vorarbeiten heißt es:

« L'article 70, § 4, alinéa 1er, nouveau, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée vise à revoir et à réévaluer les montants minima et maxima des amendes fiscales non proportionnelles et habilite le Roi à fixer, d'après la nature et la gravité de l'infraction commise, les échelles de graduations de ces amendes. Ces graduations font l'objet de l'arrêté royal n° 44 du 21 octobre 1993 qui sera amendé en conséquence.

Par souci de clarté, il est précisé que cette disposition concerne les amendes fiscales non proportionnelles par opposition aux amendes fiscales proportionnelles qui sont traitées sous les §§ 1er à 3 de l'article 70 du Code.

Cette appellation est ainsi identique à celle utilisée dans l'intitulé de l'arrêté royal n° 44 du 21 octobre 1993 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, pris en exécution de l'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2198/001, SS. 29-30).

Auf die Frage eines Parlamentariers zu der noch gestaffelten Beschaffenheit der Geldbußen, deren Höhe gegenüber der früheren Regelung verdoppelt wird, hat der Vizepremierminister geantwortet:

« [...] avec cette réforme, le législateur entend rendre la législation relative à la TVA plus cohérente, plus simple et plus transparente et souhaite, en corollaire, en améliorer les recettes. L'intention n'est clairement pas de doubler toutes les amendes existantes. Mais le modèle d'amendes actuel manque totalement de cohérence.

[...]

L'augmentation escomptée du produit des amendes résultera de la meilleure applicabilité du nouveau système, plutôt que de la majoration des amendes.

[...]

Cette mesure devrait rapporter 25 millions d'euros. Mais il est inexact que toutes les amendes passeront du simple au double. Le système d'amendes sera simplifié et donc amélioré » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-2198/015, SS. 9-10).

B.6.2.1. Der königliche Erlass Nr. 44 vom 9. Juli 2012 « zur Festlegung des Betrags der nicht gestaffelten steuerrechtlichen Geldbußen im Bereich der Mehrwertsteuer » (nachstehend: königlicher Erlass Nr. 44) ist in Ausführung von Artikel 70 § 4 Absatz 1 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 41 des Programmgesetzes vom 22. Juni 2012, ergangen.

Im Bericht an den König vor dem königlichen Erlass Nr. 44 ist diesbezüglich dargelegt:

« L'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par l'article 41 de la loi-programme du 22 juin 2012, a pour objet de fixer les montants minima et maxima des amendes fiscales non proportionnelles en cas d'infractions au Code et aux arrêtés royaux pris pour son exécution. Il a pour objectif de créer un effet dissuasif au non-respect des obligations, notion qui existe aussi à l'article 444 du Code des Impôts sur les revenus (CIR 92) et d'inciter les assujettis à respecter leurs obligations fiscales principalement déclaratives et, le cas échéant, de sanctionner le non-respect de ces obligations selon la nature et la gravité de l'infraction.

Cette disposition habilite le Roi à fixer les échelles de graduations de ces amendes en tenant compte notamment de la gravité de l'infraction.

L'article 2 de l'arrêté royal concerne une disposition qui permet de réprimer de manière plus conséquente les infractions commises dans une intention frauduleuse tout en respectant toutefois la limite du montant maximum de 5.000 euros fixée à l'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code.

L'article 3 de cet arrêté organise le mode de graduations des amendes s'agissant des mêmes infractions.

L'annexe à cet arrêté royal qui développe le système de graduations des amendes selon la nature des infractions, tient compte des principes précités et des montants minima et maxima fixés par l'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code.

Le présent projet entre en vigueur le 1er juillet 2012, date d'entrée en vigueur de l'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code » (*Belgisches Staatsblatt* vom 17. Juli 2012, S. 39014).

B.6.2.2. In Abschnitt 3 (« Verpflichtungen im Bereich Buchhaltung ») sieht die Nummer « I. Bücher, Register und Journale, deren Führung durch oder aufgrund der Vorschriften vorgeschrieben ist » der Anlage zum königlichen Erlass Nr. 44 vor:

A. Nicht geführt	Pro Buch, Register oder Journal: - 1. Verstoß: 1 500 EUR - 2. Verstoß: 3 000 EUR - nachfolgende Verstöße: 5 000 EUR
------------------	--

B.7. Der Gerichtshof wird gebeten, über die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention zu befinden, insofern es diese Bestimmung dem Gericht Erster Instanz oder dem in Zivilsachen tagenden Appellationshof nicht ermöglicht, die darin vorgesehene Sanktion mit einem Aufschub zu verbinden.

B.8.1. Obgleich in der Vorabentscheidungsfrage die verglichenen Personenkategorien nicht ausdrücklich angegeben sind, geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass das vorliegende Rechtsprechungsorgan in seiner Begründung, warum dem Gerichtshof die aktuell geprüfte Vorabentscheidungsfrage vorzulegen ist, ausdrücklich auf den Entscheid Nr. 13/2013 vom 21. Februar 2013 (ECLI:BE:GHCC:2013:ARR.013) Bezug genommen hat.

In diesem Entscheid werden einerseits die Situation der Mehrwertsteuerpflichtigen, auf die die in Artikel 70 § 1*bis* des MwStGB vorgesehenen Sanktionen anwendbar sind und für die das Zivilgericht die in diesem Artikel vorgesehene Sanktion nicht mit einem Aufschub verbinden

kann, mit andererseits der Situation derselben Steuerpflichtigen verglichen, die, wenn sie wegen derselben in Artikel 73 des MwStGB erwähnten Tat vor dem Korrekionalgericht verfolgt würden, in Anwendung von Artikel 8 des Gesetzes vom 29. Juni 1964 « über die Aussetzung, den Aufschub und die Bewährung » den Aufschub der Vollstreckung der Strafe beantragen könnten.

B.8.2. Es ist daher davon auszugehen, dass das vorliegende Rechtsprechungsorgan in Bezug auf die von Artikel 70 § 4 Absatz 1 des MwStGB vorgesehenen Sanktionen dem Gerichtshof dieselben zu vergleichenden Personenkategorien unterbreitet und dass daher für die Prüfung dieses Vergleichs Artikel 73 des MwStGB zu berücksichtigen ist.

B.8.3. Artikel 73 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 20. September 2012 « zur Einführung des ‘ Una-via ’-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen » und abgeändert durch Artikel 99 des Gesetzes vom 17. Juni 2013 « zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen und von Bestimmungen über die nachhaltige Entwicklung » bestimmt:

« Mit einer Gefängnisstrafe von acht Tagen bis zu zwei Jahren und mit einer Geldbuße von 250 bis zu 500.000 EUR oder mit nur einer dieser Strafen wird belegt, wer in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden gegen die Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse verstößt.

Wurden die in Absatz 1 erwähnten Verstöße im Rahmen einer - organisierten oder nicht organisierten - schweren Steuerhinterziehung begangen, wird der Schuldige mit einer Gefängnisstrafe von acht Tagen bis zu fünf Jahren und mit einer Geldbuße von 250 bis zu 500.000 EUR oder mit nur einer dieser Strafen belegt ».

Artikel 73 des MwStGB ist auf Verstöße gegen die Bestimmungen desselben Gesetzbuches oder die zu seiner Ausführung ergangenen Erlasse anwendbar, folglich auch auf die in dem fraglichen Artikel 70 § 4 des MwStGB erwähnten Verstöße.

B.9. Bei einer Maßnahme handelt es sich um eine strafrechtliche Sanktion im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention, wenn sie nach der Qualifikation des innerstaatlichen Rechts einen strafrechtlichen Charakter aufweist oder wenn aus der Art der Straftat, nämlich der allgemeinen Tragweite sowie der präventiven und repressiven Zielsetzung der Bestrafung, hervorgeht, dass es sich um eine strafrechtliche

Sanktion handelt, oder auch wenn aus der Art und der Schwere der Sanktion, die dem Betroffenen auferlegt wird, hervorgeht, dass sie einen bestrafenden und somit abschreckenden Charakter aufweist (EuGHMR, Große Kammer, 15. November 2016, *A und B gegen Norwegen*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, §§ 105-107; Große Kammer, 10. Februar 2009, *Zolotoukhine gegen Russland*, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, § 53; Große Kammer, 23. November 2006, *Jussila gegen Finnland*, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, §§ 30-31).

Die in Artikel 70 § 4 des MwStGB vorgesehene steuerrechtliche Geldbuße bezweckt, den in den Paragraphen 1, 2 und 3 nicht erwähnten Verstößen gegen dasselbe Gesetzbuch und die zu seiner Ausführung ergangenen Erlasse vorzubeugen und diese zu bestrafen. Sie hat also eine repressive Zielsetzung und ist strafrechtlicher Natur im Sinne von Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.10. Artikel 8 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 29. Juni 1964, ersetzt durch Artikel 37 Nr. 1 des Gesetzes vom 5. Februar 2016 « zur Abänderung des Strafrechts und des Strafprozessrechts und zur Festlegung verschiedener Bestimmungen im Bereich der Justiz », bestimmt:

« Ist der Verurteilte früher nicht zu einer Kriminalstrafe oder einer Hauptgefängnisstrafe von mehr als drei Jahren oder einer gleichwertigen Strafe, die gemäß Artikel 99*bis* des Strafgesetzbuches berücksichtigt wird, verurteilt worden, können die erkennenden Gerichte, wenn sie nicht zu einer oder mehreren Hauptfreiheitsstrafen von mehr als fünf Jahren Gefängnis verurteilen, anordnen, dass die Vollstreckung der Gesamtheit oder eines Teils der von ihnen ausgesprochenen Haupt- und Nebenstrafen aufgeschoben wird ».

B.11. Im Gegensatz zu dem Mehrwertsteuerpflichtigen, der vor dem Korrekionalgericht verfolgt wird, kann derjenige, der in Anwendung von Artikel 569 Absatz 1 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches vor dem Zivilgericht die in Artikel 70 § 4 des MwStGB vorgesehene Geldbuße anfigt, keinen Aufschub der Vollstreckung dieser Sanktion beantragen, denn ein Strafvollstreckungsaufschub kann nach dem Gesetz vom 29. Juni 1964 nur von einem Strafgericht angeordnet werden.

B.12.1. Vorbehaltlich dessen, dass der demokratisch gewählte Gesetzgeber keine Maßnahme ergreifen darf, die unvernünftig ist, darf er die Strafrechtspolitik selbst festlegen und dabei die Beurteilungsfreiheit des Richters einschränken.

Der Gesetzgeber hat sich jedoch mehrfach für die Individualisierung der Strafen entschieden, und zwar insbesondere dadurch, dass er es dem Richter erlaubt, Maßnahmen zum Aufschub zu gewähren.

B.12.2. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob es wünschenswert ist, den Richter zur Strenge zu zwingen, wenn ein Verstoß dem Gemeinwohl schadet, insbesondere in einer Angelegenheit, die wie im vorliegenden Fall zu einem erheblichen Betrug führt. Diese Strenge kann insbesondere die Maßnahmen zum Aufschub betreffen.

Der Gerichtshof könnte eine solche Wahl nur ahnden, wenn sie unvernünftig wäre oder wenn die fragliche Bestimmung zur Folge hätte, einer Kategorie von Rechtsunterworfenen das Recht auf ein faires Verfahren vor einem unabhängigen und unparteiischen Gericht, so wie es durch Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, vorzuenthalten.

B.13.1. Der Aufschub der Vollstreckung der Strafen zielt darauf ab, die der Vollstreckung der Strafen inhärenten Nachteile zu begrenzen und die Wiedereingliederung des Verurteilten nicht zu beeinträchtigen. Er kann in Bezug auf Geldbußen angeordnet werden. Außerdem geht aus dem durch Artikel 157 § 1 des am 14. Juli 1994 koordinierten Gesetzes über die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung, ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 « zur Abänderung von Artikel 157 des am 14. Juli 1994 koordinierten Gesetzes über die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung » und abgeändert durch Artikel 5 Nr. 1 des Gesetzes vom 29. März 2012 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (II) », hervor, dass der Gesetzgeber den Aufschub nicht mit einer Geldbuße für unvereinbar hält, die von einer anderen Behörde als einem Strafgericht auferlegt wird.

Die fragliche Regelung der steuerrechtlichen Geldbuße kann sich wohl in verschiedenen Bestandteilen von derjenigen der in Artikel 73 des MwStGB vorgesehenen strafrechtlichen Sanktion oder von derjenigen der in anderen Angelegenheiten vorgesehenen Verwaltungssanktionen unterscheiden, ob es sich nun um die unterschiedliche Formulierung des Erfordernisses des moralischen Bestandteils, um die Möglichkeit der Kumulierung von administrativen Geldbußen, um die Art der Festlegung der Strafen oder um die Anwendung



von Zuschlagzehntel handelt. Solche Unterschiede können zwar relevant sein, wenn es darum geht, die Anwendung spezifischer Regeln in bestimmten Bereichen zu rechtfertigen, aber sie sind es nicht in dem Bereich, der den Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage darstellt; ohne Rücksicht darauf, ob der Aufschub durch das Korrekionalgericht oder durch ein anderes Rechtsprechungsorgan wie das Zivilgericht gewährt wird, kann er den Verurteilten dazu anregen, sein Verhalten zu ändern, und zwar durch die Androhung der Vollstreckung - falls er rückfällig wird - der Verurteilung zur Bezahlung einer Geldbuße.

Wenn das Gesetz vom 29. Juni 1964 nicht anwendbar ist, obliegt es dem Gesetzgeber, diesbezüglich zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen Aufschub - genauso wie gegebenenfalls Aufschub mit Bewährungsaufgaben - gewährt werden kann, und die Voraussetzungen und das Verfahren für den Widerruf dieses Aufschubs festzulegen.

B.13.2. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 70 § 4 Absatz 1 des MwStGB insofern, als er es dem Gericht erster Instanz oder dem in Zivilsachen tagenden Appellationshof nicht ermöglicht, dem in B.2.1 erwähnten Mehrwertsteuerpflichtigen den Vorteil des Aufschubs zu gewähren, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung unvereinbar ist.

B.13.3. Diese Feststellung der teilweisen Verfassungswidrigkeit hat jedoch nicht zur Folge, dass diese Bestimmung in Erwartung des Tätigwerdens des Gesetzgebers nicht mehr von den Rechtsprechungsorganen angewandt werden könnte, wenn diese feststellen, dass die Übertretungen erwiesen sind, dass die Höhe der Geldbuße in keinem Missverhältnis zum Ernst der Übertretung steht und dass es keinen Grund gegeben hätte, Aufschub zu gewähren, und zwar auch nicht dann, wenn das Gesetz diese Maßnahme vorgesehen hätte.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Indem er es dem Gericht erster Instanz oder dem in Zivilsachen tagenden Appellationshof nicht ermöglicht, die darin vorgesehene Sanktion mit einem Aufschub zu verbinden, verstößt Artikel 70 § 4 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. Oktober 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) P. Nihoul