

Geschäftsverzeichnisnr. 5142
Entscheid Nr. 13/2012 vom 2. Februar 2012

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 403 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten M. Bossuyt und R. Henneuse, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, E. Derycke, J. Spreutels und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 15. April 2011 in Sachen der « Bouwgroep Probuild » PGmbH gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 2. Mai 2011 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt die Bestimmung von Artikel 403 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der für das Steuerjahr 2007 geltenden Fassung, vor dem Inkrafttreten des Programmgesetzes vom 27. April 2007, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung und/oder Artikel 1 des Protokolls Nr. 12 zur Europäischen Menschenrechtskonvention, indem diese Bestimmung einen Behandlungsunterschied einführt zwischen einerseits den Auftraggebern und Unternehmern, die für die in Artikel 400 Nr. 1 des EStGB 1992 genannten Arbeiten einen in Belgien ansässigen, nicht registrierten Unternehmer in Anspruch nehmen und der Verpflichtung unterliegen, bei der Bezahlung des Subunternehmers 15 % des von ihm [zu lesen ist: ihnen] geschuldeten Betrags ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und gemäß den vom König bestimmten Modalitäten an den von Ihm bestimmten Beamten zu zahlen, und andererseits den Auftraggebern und Unternehmern, die für die in Artikel 400 Nr. 1 des EStGB 1992 genannten Arbeiten einen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen, nicht registrierten Unternehmer in Anspruch nehmen und infolge der direkten Wirkung der heutigen Artikel 56 und 57 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der innerstaatlichen Rechtsordnung nicht dieser Verpflichtung unterworfen werden können (EuGH, C-433/04, 9. November 2006)? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft Artikel 403 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) in der für das Steuerjahr 2007 geltenden Fassung.

Artikel 403 §§ 1 und 2 des EStGB 1992 bestimmte:

« § 1. Ein Auftraggeber, der einem Unternehmer, der zum Zahlungszeitpunkt nicht registriert ist, den Preis der in Artikel 400 Nr. 1 erwähnten Arbeiten ganz oder teilweise zahlt, ist verpflichtet, bei der Zahlung 15 Prozent des von ihm geschuldeten Betrags ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und gemäß den vom König bestimmten Modalitäten an den von Ihm bestimmten Beamten zu zahlen.

§ 2. Ein Unternehmer, der einem Subunternehmer den Preis der in Artikel 400 Nr. 1 erwähnten Arbeiten ganz oder teilweise zahlt, ist verpflichtet, bei der Zahlung 15 Prozent des

von ihm geschuldeten Betrags ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und gemäß den vom König bestimmten Modalitäten an den von Ihm bestimmten Beamten zu zahlen.

Der Unternehmer ist jedoch gemäß den vom König bestimmten Bedingungen und Modalitäten von der in Absatz 1 erwähnten Einbehaltungs- und Zahlungsverpflichtung befreit, wenn der Subunternehmer zum Zahlungszeitpunkt als Unternehmer registriert ist ».

B.1.2. Artikel 404 § 1 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2007 geltenden Fassung bestimmte:

« § 1. Wurde eine in Artikel 403 § 1 erwähnte Zahlung nicht getätigt, wird der geschuldete Betrag verdoppelt und in der in Artikel 354 erwähnten Frist zu Lasten des Auftraggebers als administrative Geldbuße in die Heberolle eingetragen.

Wurde eine in Artikel 403 § 2 erwähnte Zahlung nicht getätigt und war der Subunternehmer bei Vertragsabschluss nicht registriert, wird der geschuldete Betrag verdoppelt und in der in Artikel 354 erwähnten Frist zu Lasten des Auftraggebers als administrative Geldbuße in die Heberolle eingetragen.

Der König kann bestimmen, unter welchen Bedingungen die Geldbuße verringert werden kann ».

B.2. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan fragt den Hof, ob Artikel 403 §§ 1 und 2 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, insofern er einen Unterschied zwischen belgischen Auftraggebern und Unternehmern einführe, je nachdem, ob sie sich zur Ausführung von Arbeiten im Sinne von Artikel 400 Nr. 1 des EStGB 1992 an einen nicht in Belgien registrierten, aber in Belgien ansässigen Unternehmer oder an einen nicht in Belgien registrierten und in Belgien ansässigen Unternehmer wendeten, wobei nur die Erstgenannten bei der Bezahlung des Subunternehmers verpflichtet seien, 15 Prozent des vom Auftraggeber oder vom Unternehmer geschuldeten Betrags ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und an die Staatskasse zu überweisen, während die Letztgenannten sich dieser Pflicht entziehen könnten aufgrund des Urteils vom 9. November 2006 (C-433/04) des Gerichtshofes der Europäischen Union, der einen Verstoß Belgiens gegen die ihm aufgrund des Prinzips des freien Dienstleistungsverkehrs obliegenden Pflichten, nunmehr verankert in den Artikeln 56 und 57 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), festgestellt habe.

B.3.1. In einem Urteil vom 9. November 2006 hat der Gerichtshof der Europäischen Union erkannt,

« dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 50 EG verstoßen hat, dass es Auftraggeber und Unternehmer, die nicht in Belgien registrierte Vertragspartner beauftragen, verpflichtet, von dem für die geleisteten Arbeiten zu zahlenden Betrag 15 % abzuziehen, und ihnen eine gesamtschuldnerische Haftung für Abgabenschulden dieser Vertragspartner auferlegt » (§ 42).

B.3.2. Das Programmgesetz vom 27. April 2007 hat die vorerwähnten Bestimmungen abgeändert, um, wie es in der Begründung heißt, «dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 9. November 2006 Folge zu leisten» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, S. 16). Dieses Gesetz ist jedoch nicht Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage.

B.4. Zu den Begründungen, die der Gerichtshof der Europäischen Union angenommen hat, um die Vertragsverletzung durch die belgischen Bestimmungen über die Registrierung der Unternehmer in Steuersachen festzustellen, gehörte diejenige der automatischen Einbehaltung durch Auftraggeber und Unternehmer von 15 Prozent des von einem nicht registrierten und nicht in Belgien ansässigen Dienstleister in Rechnung gestellten Preises, was die Steuerschulden betrifft:

« 30. Hier kann der nicht registrierte Dienstleister aufgrund der Pflicht des Auftraggebers oder des Unternehmers, gemäß Artikel 403 CIR 92 zugunsten der belgischen Behörden einen Betrag einzubehalten, der 15 % des in Rechnung gestellten Preises entspricht, über einen Teil seines Einkommens, den er erst nach einem spezifischen Verwaltungsverfahren erstattet bekommen kann, nicht sofort verfügen. Daher sind die Nachteile, die die Abzugspflicht für die Dienstleister mit sich bringt, die weder in Belgien registriert noch dort ansässig sind, geeignet, diese davon abzuhalten, auf dem belgischen Markt tätig zu werden, um dort Dienstleistungen im Bausektor zu erbringen.

31. Ebenso kann die Tatsache, dass der Auftraggeber oder Unternehmer, der einen Vertrag mit einem in Belgien nicht registrierten Dienstleister schließt, gemäß Artikel 402 CIR 92 gesamtschuldnerisch für alle frühere Besteuerungszeiträume betreffenden Steuerschulden dieses Dienstleisters in Höhe von 35 % des Preises der durchzuführenden Arbeiten mithaftet, diesen Auftraggeber oder Unternehmer davon abhalten, auf einen Dienstleister zurückzugreifen, der weder in Belgien registriert noch dort ansässig ist und solche Dienstleistungen rechtmäßig im Mitgliedstaat seiner Niederlassung erbringt. Zwar ist die gesamtschuldnerische Haftung im Fall der Beauftragung eines nicht registrierten Dienstleisters unabhängig davon unterschiedslos anwendbar, ob er in Belgien oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, jedoch ist festzustellen, dass die streitige Bestimmung den Dienstleistern, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert sind, den Zugang zum belgischen Markt erschwert, ohne es ihnen unmöglich zu machen, dort ihre Dienstleistungen zu erbringen.

32. Die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung stellen also eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit dar.

[...]

37. Die allgemeine und präventive Anwendung der Abzugspflicht und der gesamtschuldnerischen Haftung auf alle Dienstleister, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert sind, obwohl ein Teil von ihnen grundsätzlich nicht steuer- oder anderweit abgabenpflichtig ist, kann nicht allein damit gerechtfertigt werden, dass die Bekämpfung der Steuerhinterziehung erforderlich ist.

38. Da die streitigen Maßnahmen automatisch und bedingungslos anwendbar sind, kann die individuelle Lage der Dienstleister, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert sind, nicht berücksichtigt werden.

39. In Bezug auf die Abzugspflicht hätte ein Mittel, das weniger einschneidend gewesen wäre, als den Dienstleistern die Möglichkeit zu nehmen, über einen erheblichen Teil ihrer Einkünfte sofort zu verfügen, in der Einführung eines Systems bestanden, das auf dem Austausch von Informationen zwischen den Auftraggebern und den Unternehmern, den Dienstleistern und den belgischen Finanzbehörden beruht und z.B. den Auftraggebern und Unternehmern ermöglicht, sich über etwaige Steuerschulden ihrer Vertragspartner zu informieren, oder eine Informationspflicht gegenüber den belgischen Finanzbehörden über jeden mit nicht registrierten Vertragspartnern geschlossenen Vertrag oder jede an sie geleistete Zahlung einführt.

40. Was die gesamtschuldnerische Haftung angeht, so hätte ein weniger einschneidendes Mittel zur Beschränkung ihrer abschreckenden Wirkung auf die Auftraggeber und Unternehmer in Bezug auf alle nicht registrierten Dienstleister, unabhängig davon, ob diese grundsätzlich steuer- oder anderweit abgabepflichtig sind und ob sie sich hinsichtlich ihrer steuerlichen Pflichten in einer ordnungsgemäßen Lage befinden, darin bestanden, für diese Dienstleister die Möglichkeit des Nachweises vorzusehen, dass ihre steuerliche Lage ordnungsgemäß ist, oder die Auftraggeber und Unternehmer für den Fall von der gesamtschuldnerischen Haftung freizustellen, dass sie bestimmte Formalitäten erfüllt haben, um sicherzustellen, dass sich die Dienstleister, mit denen sie einen Vertrag schließen wollen, in einer ordnungsgemäßen steuerlichen Lage befinden.

41. Wie der Generalanwalt in Nummer 42 seiner Schlussanträge ausführt, wird zudem die Unverhältnismäßigkeit der streitigen Maßnahmen durch ihre kumulative Anwendung noch verstärkt.

42. Daher ist festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 50 EG verstoßen hat, dass es Auftraggeber und Unternehmer, die nicht in Belgien registrierte Vertragspartner beauftragen, verpflichtet, von dem für die geleisteten Arbeiten zu zahlenden Betrag 15 % abzuziehen, und ihnen eine gesamtschuldnerische Haftung für Abgabenschulden dieser Vertragspartner auferlegt ».

B.5.1. Der vorliegende Richter ist der Ansicht, dass der Behandlungsunterschied zwischen den beiden in der Vorabentscheidungsfrage erwähnten Kategorien von Auftraggebern und Unternehmern nicht durch eine Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union gerechtfertigt werden könne. Der bloße Umstand, dass der Gerichtshof der Europäischen Union die betreffenden Rechtsvorschriften mit dem Recht der Europäischen Union für unvereinbar erklärt habe, insofern Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union Verpflichtungen auferlegt würden, stelle *prima facie* keine solche objektive und vernünftige Rechtfertigung dar.

B.5.2. Der vom vorlegenden Richter aufgeworfene Behandlungsunterschied ergibt sich aus den angeführten Bestimmungen des AEUV, die ausschließlich auf « Angehörige der

Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind » (Artikel 56 Absatz 1 des AEUV), und nicht auf Situationen, die völlig zur innerstaatlichen Rechtsordnung gehören, Anwendung finden.

B.5.3. Da die vor dem vorliegenden Richter anhängige Rechtssache jedoch völlig in der innerstaatlichen Rechtsordnung anzusiedeln ist, muss zur Beantwortung der Frage, ob die betreffende Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sei, diese Situation nicht mit durch das Recht der Europäischen Union geregelten Situationen verglichen werden.

B.6. In der zum Zeitpunkt des Sachverhalts anwendbaren Fassung führt die fragliche Bestimmung einen Behandlungsunterschied ein zwischen den Personen, die einen in Belgien ansässigen, nicht registrierten Unternehmer hinzuziehen, und denjenigen, die einen in Belgien ansässigen, registrierten Unternehmer hinzuziehen. Im Gegensatz zu Letztgenannten sind Erstgenannte zu der in den Paragraphen 1 und 2 des vorerwähnten Artikels 403 vorgesehenen Einbehaltung verpflichtet.

B.7.1. Wie der Hof bereits wiederholt erkannt hat (siehe unter anderen die Entscheide Nrn. 46/2002, 126/2002, 188/2002, 86/2007, 56/2009 und 124/2009), gehört die fragliche Bestimmung zu einer Reihe von Maßnahmen, mit denen auf effizientere Weise als bisher die betrügerischen Praktiken von Vermittlern illegaler Arbeitskräfte bekämpft werden sollen, die einerseits in der Nichtzahlung von Sozialbeiträgen, Berufsteuervorabzügen und Mehrwertsteuer bestehen und andererseits in dem Besetzen einer großen Zahl von Arbeitsplätzen durch Personen, die Sozialleistungen empfangen (Pensionen, Arbeitslosengeld und KIV-Leistungen) und unter Missachtung der auf die Gewährung dieser Leistungen sich beziehenden Bestimmungen Arbeiten verrichten, oder durch Ausländer ohne Arbeitserlaubnis, was in beiden Fällen zu einer Verringerung des Arbeitsangebots für die regulären Arbeitssuchenden führt (*Parl. Dok., Senat, 1977-1978, Nr. 415-1, S. 36*).

Das System der Registrierung der Unternehmer soll mittels gründlicher Nachprüfungen gewährleisten, dass die Unternehmer die steuer- und sozialrechtlichen Vorschriften korrekt anwenden (ebenda, S. 38).

B.7.2. Denselben Vorarbeiten zufolge beziehen sich diese Maßnahmen auf die Gebiete der steuerrechtlichen Vorschriften, der sozialen Rechtsvorschriften, der Rechtsvorschriften bezüglich der öffentlichen Aufträge und der Rechtsvorschriften bezüglich des Handelsregisters. Artikel 403 §§ 1 und 2 des EStGB 1992 gehört zur ersten Kategorie von Maßnahmen. Es war die Absicht

des Gesetzgebers, zu erreichen, « dass niemand noch ein Interesse daran haben wird, auf [die] Dienste [eines nicht registrierten Unternehmers] zurückzugreifen » (ebenda, S. 38).

B.8.1. Der Behandlungsunterschied zwischen den in B.6 genannten Personen beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich auf der Tatsache, ob ein registrierter Unternehmer oder ein nicht registrierter Unternehmer hinzugezogen wurde.

B.8.2. Dieses Unterscheidungskriterium ist hinsichtlich des in B.7.1 und B.7.2 angegebenen Ziels der Maßnahme relevant. Das Registrierungssystem ist ein geeignetes Mittel, die Zuverlässigkeit eines Unternehmers festzustellen; es veranlasst die Personen, die einen Vertrag abschließen wollen, sich zu vergewissern, ob dieser Unternehmer registriert ist.

B.8.3. In Anbetracht der Zielsetzung des Gesetzgebers und unter Berücksichtigung dessen, dass dieser Maßnahmen zur Bekämpfung des Betrugs auf den Gebieten ergreifen kann, auf denen festgestellt worden ist, dass dieser Betrug beträchtlich ist, ist es nicht unvernünftig, die Registrierungsregelung für die Unternehmer an Bestimmungen zu knüpfen, damit Vertragspartner sich darüber im klaren sind, dass sie, wenn sie einen Vertrag mit einem vorkommendenfalls nicht registrierten Unternehmer abschließen wollen, verpflichtet sind, 15 Prozent des Rechnungsbetrags ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und an die Staatskasse zu überweisen. Tun sie das nicht, so sieht Artikel 404 §§ 1 und 2 vor, dass ihnen eine administrative Geldbuße in Höhe des Doppelten des geschuldete Betrags auferlegt wird. Außerdem gehen sie das Risiko ein, die teilweise Zahlung der durch diesen Subunternehmer möglicherweise geschuldeten Steuern übernehmen zu müssen. So will man erreichen, dass niemand ein Interesse daran hat, die Dienste nicht registrierter Unternehmer in Anspruch zu nehmen (*Parl. Dok.*, Senat, 1977-1978, Nr. 415-1, S. 38).

B.9. Schließlich ist zu bemerken, dass die fragliche Bestimmung, da sie auf sämtliche in Belgien ansässigen Auftraggeber und Unternehmer anwendbar war, kein Hindernis für den freien Dienstleistungsverkehr auf dem belgischen Markt darstellen konnte.

B.10. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 403 §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2007 geltenden Fassung, vor seiner Abänderung durch das Programmgesetz vom 27. April 2007, verstößt 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 Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 2. Februar 2012.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) M. Bossuyt