

Geschäftsverzeichnissnr. 6097
Entscheid Nr. 163/2015 vom 19. November 2015

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 36 des Gesetzes vom 15. Mai 2014 zur Ausführung des Pakts für Wettbewerbsfähigkeit, Beschäftigung und Wirtschaftsbelebung (Einfügung eines Artikels 56bis in das Mehrwertsteuergesetzbuch), erhoben von Tony Tempels.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 21. November 2014 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 24. November 2014 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Klage auf Nichtigkeitserklärung von Artikel 36 des Gesetzes vom 15. Mai 2014 zur Ausführung des Pakts für Wettbewerbsfähigkeit, Beschäftigung und Wirtschaftsbelebung (Einfügung eines Artikels *56bis* in das Mehrwertsteuergesetzbuch), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 22. Mai 2014: Tony Tempels, unterstützt und vertreten durch RA J. Toury, in Brüssel zugelassen.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch J. De Vleeschouwer, Berater beim FÖD Finanzen, hat einen Schriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 16. September 2015 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snyne beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 14. Oktober 2015 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 14. Oktober 2015 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Nichtigkeitsklage richtet sich gegen Artikel 36 des Gesetzes vom 15. Mai 2014 zur Ausführung des Pakts für Wettbewerbsfähigkeit, Beschäftigung und Wirtschaftsbelebung. Dieser Artikel fügt in das Mehrwertsteuergesetzbuch die folgende Bestimmung ein:

« Art. *56bis*. § 1. Steuerpflichtige, deren in Belgien erzielter Jahresumsatz 15.000 EUR nicht überschreitet, können für Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, die sie bewirken, Steuerbefreiung in Anspruch nehmen.

Nimmt ein in Absatz 1 erwähnter Steuerpflichtiger eine wirtschaftliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres auf, wird der in Absatz 1 erwähnte Schwellenbetrag im Verhältnis zur Anzahl Kalendertage herabgesetzt, die zwischen dem 1. Januar des betreffenden Kalenderjahres und dem Datum der Aufnahme der vorerwähnten Tätigkeit abgelaufen sind.

§ 2. Mehrwertsteuereinheiten im Sinne von Artikel 4 § 2 sind von der Steuerbefreiungsregelung ausgeschlossen.

Darüber hinaus sind für die Gesamtheit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit Steuerpflichtige ausgeschlossen, die gewöhnlich folgende Tätigkeiten ausüben:

1. Immobilienarbeiten im Sinne von Artikel 19 § 2 Absatz 2 und damit gleichgesetzte Leistungen,

2. Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, für die sie Kunden einen Kassenzettel ausstellen müssen wie im Königlichen Erlass vom 30. Dezember 2009 zur Bestimmung der Definition eines Registrierkassensystems im Horeca-Sektor und der Bedingungen, die ein solches System erfüllen muss, vorgesehen,

3. Lieferungen von Gebrauchtmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen im Sinne von Artikel 199 Absatz 1 Buchstabe *d*) der Richtlinie 2006/112/EG. Der König erstellt die Liste der von dieser Bestimmung betroffenen Güter.

§ 3. Die Steuerbefreiungsregelung ist nicht anwendbar auf:

1. Umsätze, die in Artikel 8 erwähnt sind,

2. Lieferungen neuer Fahrzeuge, die unter den in Artikel 39*bis* vorgesehenen Bedingungen bewirkt werden,

3. Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, die von einem nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt werden,

4. Umsätze, die in Artikel 58 §§ 1 und 2 erwähnt sind,

5. Umsätze, die auf verborgene Weise bewirkt werden, insbesondere nicht erklärte Umsätze und rechtswidrige Umsätze.

§ 4. Der Umsatz, der für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung zugrunde zu legen ist, setzt sich zusammen aus dem Betrag ohne Mehrwertsteuer:

1. der besteuerten Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen,

2. der gemäß den Artikeln 39 bis 42 von der Steuer befreiten Umsätze,

3. der in Artikel 44 § 3 Nr. 1 und 2 erwähnten Umsätze mit Immobilien, der in Artikel 44 § 3 Nr. 5 bis 11 erwähnten Finanzumsätze und der in Artikel 44 § 3 Nr. 4 erwähnten Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze, sofern diese Umsätze nicht den Charakter von Nebenumsätzen haben.

Abtretungen von körperlichen oder nicht körperlichen Investitionsgütern des Unternehmens, in § 3 erwähnte Umsätze, Umsätze, die von Landwirten bewirkt werden, die der in Artikel 57

erwähnten Sonderregelung unterliegen, und nicht in Belgien bewirkte Umsätze bleiben bei der Ermittlung dieses Umsatzes jedoch außer Ansatz.

§ 5. Steuerpflichtige, die die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, sind nicht berechtigt, die Steuer auf Güter und Dienstleistungen, die sie für die Bewirkung ihrer Umsätze verwenden, abzuziehen.

In Rechnungen oder anderen gleichwertigen Dokumenten, die diese Steuerpflichtigen für die von ihnen bewirkten Lieferungen von Gütern oder Dienstleistungen ausstellen, darf die Steuer auf keinerlei Art ausgewiesen werden, sondern muss folgende Angabe angebracht werden: 'Sonderbefreiungsregelung für Kleinunternehmen'.

§ 6. Steuerpflichtige, die für die Steuerbefreiung in Betracht kommen, sind jedoch berechtigt, bei Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, die sie bewirken, für die Anwendung der Steuer zu optieren und die normale Mehrwertsteuerregelung oder die aufgrund von Artikel 56 festgelegte Sonderregelung anzuwenden.

§ 7. Der König legt die praktischen Anwendungsbedingungen und einzuhaltenden Formalitäten für Aufnahme, Wechsel und Beendigung der Tätigkeit oder Steuerregelung fest. Er bestimmt ebenfalls die Einzelheiten der Ausübung der in § 6 erwähnten Option ».

B.1.2. Mit dieser Bestimmung bringt der belgische Gesetzgeber die Artikel 282 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Anwendung, und zwar insbesondere Artikel 285, der wie folgt lautet:

« Mitgliedstaaten, die von der Möglichkeit nach Artikel 14 der Richtlinie 67/228/EWG keinen Gebrauch gemacht haben, können Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz von höchstens 5 000 EUR oder dem Gegenwert dieses Betrags in Landeswährung eine Steuerbefreiung gewähren.

Die in Absatz 1 genannten Mitgliedstaaten können den Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz die von ihnen für die Steuerbefreiung festgelegte Höchstgrenze überschreitet, eine degressive Steuerermäßigung gewähren ».

Von dem in Artikel 285 Absatz 1 erwähnten Betrag kann mit Ermächtigung des Rates abgewichen werden. Artikel 395 der Richtlinie bestimmt:

« (1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern.

Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Gesamtbetrag der von dem Mitgliedstaat auf der Stufe des Endverbrauchs erhobenen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

(2) Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, sendet der Kommission einen Antrag und übermittelt ihr alle erforderlichen Angaben. Ist die

Kommission der Auffassung, dass ihr nicht alle erforderlichen Angaben vorliegen, teilt sie dem betreffenden Mitgliedstaat innerhalb von zwei Monaten nach Eingang des Antrags mit, welche zusätzlichen Angaben sie benötigt.

Sobald die Kommission über alle Angaben verfügt, die ihres Erachtens für die Beurteilung des Antrags zweckdienlich sind, unterrichtet sie den antragstellenden Mitgliedstaat hiervon innerhalb eines Monats und übermittelt den Antrag in der Originalsprache an die anderen Mitgliedstaaten.

(3) Innerhalb von drei Monaten nach der Unterrichtung gemäß Absatz 2 Unterabsatz 2 unterbreitet die Kommission dem Rat einen geeigneten Vorschlag oder legt ihm gegebenenfalls ihre Einwände in einer Mitteilung dar.

(4) In jedem Fall ist das in den Absätzen 2 und 3 geregelte Verfahren innerhalb von acht Monaten nach Eingang des Antrags bei der Kommission abzuschließen ».

Belgien ist dazu ermächtigt, den maximalen Jahresumsatz auf 25 000 Euro festzulegen. Artikel 1 des Durchführungsbeschlusses des Rates vom 22. Januar 2013 zur Ermächtigung des Königreichs Belgien, eine von Artikel 285 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen, bestimmt nämlich:

« Abweichend von Artikel 285 der Richtlinie 2006/112/EG wird das Königreich Belgien ermächtigt, Steuerpflichtige mit einem Jahresumsatz von höchstens 25 000 EUR von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Das Königreich Belgien kann diese Höchstgrenze anheben, um den realen Wert der Befreiung aufrechtzuerhalten ».

B.1.3. Artikel 35 des Gesetzes vom 15. Mai 2014 zur Ausführung des Pakts für Wettbewerbsfähigkeit, Beschäftigung und Wirtschaftsbelebung hebt Artikel 56 § 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches auf, der bestimmte:

« Für Kleinunternehmen - Mehrwertsteereinheiten im Sinne von Artikel 4 § 2 ausgenommen -, deren Jahresumsatz einen vom König festzulegenden Betrag nicht übersteigt, gilt für Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, die sie bewirken, Steuerbefreiung.

Die im vorhergehenden Absatz erwähnten Kleinunternehmen sind weder berechtigt, die Steuer auf Güter und Dienstleistungen, die sie für die Bewirkung ihrer Umsätze verwenden, abzuziehen, noch die Steuer auf irgendeine Art in ihren Rechnungen oder anderen gleichwertigen Dokumenten auszuweisen.

Die Steuerbefreiungsregelung ist nicht anwendbar auf Umsätze:

- die in den Artikeln 8 und 8*bis* erwähnt sind,
- die aus einer Immobilienarbeit im Sinne von Artikel 19 § 2 Absatz 2 bestehen, und vom König bestimmte gleichgesetzte Umsätze,

- die in Artikel 57 erwähnt sind und von Landwirten, die der Sonderregelung im Bereich Landwirtschaft unterliegen, bewirkt werden,
- die in Artikel 58 §§ 1 und 2 erwähnt sind,
- die von nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt werden.

Der König regelt die Anwendung der durch vorliegenden Paragraphen eingeführten Regelung. Er bestimmt die Umsätze, die von der Regelung ausgeschlossen sind. Er definiert die Kleinunternehmen.

Kleinunternehmen sind jedoch berechtigt, bei Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, die sie bewirken, für die Anwendung der Steuer zu optieren und die normale Mehrwertsteuerregelung oder die aufgrund von § 1 festgelegte Sonderregelung anzuwenden. Der König legt die Einzelheiten der Ausübung dieser Option fest ».

Die Regelung wurde in dem mittlerweile aufgehobenen königlichen Erlass Nr. 19 vom 29. Dezember 1992 über die in Artikel 56 § 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches zugunsten von Kleinunternehmen festgelegte Befreiungsregelung näher ausgearbeitet. Artikel 1 dieses königlichen Erlasses bestimmte:

« Als Kleinunternehmen gelten für die Anwendung von Artikel 56 § 2 des Gesetzbuches Steuerpflichtige, deren Jahresumsatz, der im Laufe des vorhergehenden Kalenderjahres erzielt worden ist, 5.580 EUR nicht übersteigt.

In Bezug auf Unternehmen, die im Laufe eines Kalenderjahres eine Tätigkeit aufnehmen, wird der Umsatz von 5.580 EUR im Verhältnis zur Dauer der Tätigkeit des Unternehmens im Jahr der Aufnahme verringert ».

B.1.4. Aus Haushaltsgründen hat der Gesetzgeber durch die Einführung der angefochtenen Bestimmung den Höchstbetrag des Jahresumsatzes, den Kleinunternehmen erzielen dürfen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, auf 15 000 Euro erhöht und nicht auf die gewährten 25 000 Euro (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3479/006, S. 13).

B.2. Nach Auffassung der klagenden Partei verstoße Artikel 36 des Gesetzes vom 15. Mai 2014 zur Ausführung des Pakts für Wettbewerbsfähigkeit, Beschäftigung und Wirtschaftsbelebung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

B.3. Es obliegt dem Gesetzgeber, den Anwendungsbereich einer Steuer festzulegen. Innerhalb der in B.1.2 angeführten Grenzen verfügt er diesbezüglich über eine breite Ermessensbefugnis.

B.4.1. Die angefochtene Bestimmung bezweckt, eine administrative Vereinfachung zu verwirklichen, insbesondere für Kleinunternehmen, wie aus dem Werdegang und der Auslegung der vorerwähnten Richtlinie sowie aus den Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung hervorgeht:

« Mit der Steuerbefreiung und der degressiven Steuerermäßigung lassen sich in gewissem Umfange die Schwierigkeiten beheben, denen oftmals die Kleinstunternehmen bei der Mehrwertsteueranwendung ausgesetzt sind » (Vorschlag der Kommission vom 29. Juni 1973 für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 25).

« Ziel der Befreiung der Kleinunternehmen ist, die Wettbewerbsfähigkeit dieser Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern zu stärken. Ihnen soll außerdem der Aufwand erspart werden, der mit der Abführung der Mehrwertsteuer verbunden wäre und der sie aufgrund des geringen Umfangs ihrer Tätigkeiten überproportional treffen würde. Zugleich dient die Regelung der Verwaltungsvereinfachung, da sich die Steuerverwaltung nicht mit der Erhebung geringster Steuerbeträge bei einer großen Zahl von Kleinunternehmen befassen muss » (Schlussanträge der Generalanwältin J. Kokott zu EuGH, 26. Oktober 2010, C-97/09, *Schmelz gegen Finanzamt Waldviertel*, Randnr. 33).

« Durch diesen Pakt verpflichten sich die Körperschaften zusammen dazu, innerhalb ihrer jeweiligen Zuständigkeitsbereiche Maßnahmen zu ergreifen sowie Synergien und Zusammenarbeitsverbände zu verstärken in einer Reihe als vorrangig betrachteter Bereiche, wie [...] administrative Vereinfachung [...] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3479/001, S. 3).

« Konkret hat die Föderalregierung sich durch diesen Pakt verpflichtet, folgende zusätzliche Maßnahmen zu ergreifen:

[...]

- die administrative Vereinfachung zu fördern, indem der Mehrwertsteuerfreibetrag von 5 580 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer jährlich auf 15 000 zuzüglich Mehrwertsteuer jährlich angehoben wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3479/001, SS. 8-9).

B.4.2. Wie aus der Überschrift des Gesetzes hervorgeht, ist die angefochtene Bestimmung Bestandteil eines Paktes, um die Wettbewerbsfähigkeit, die Beschäftigung und die Wirtschaftsbelebung zu stimulieren, so dass damit auch die wirtschaftliche Sanierung angestrebt wird, doch dieses Ziel ist dem vorstehend beschriebenen Ziel der administrativen Vereinfachung untergeordnet.

B.5. Der durch die angefochtene Bestimmung eingeführte Unterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Jahresumsatz, so wie er in Artikel 56bis § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches präzisiert ist.

B.6. Das Unterscheidungskriterium ist relevant, um das angestrebte Ziel zu erreichen. Indem den Kleinunternehmen eine Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, brauchen sie eine Reihe von Formalitäten (vgl. insbesondere die Artikel 50 bis 55 des Mehrwertsteuergesetzbuches, in Kapitel 8 - « Maßnahmen im Hinblick auf die Gewährleistung der Zahlung der Steuer ») nicht mehr einzuhalten, was eine administrative Vereinfachung beinhaltet.

Nach Darlegung des Gesetzgebers findet die Maßnahme Anwendung auf rund 22 500 Unternehmen und Vereinigungen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3479/006, S. 14).

B.7.1. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuerangelegenheiten besitzt der Gesetzgeber eine breite Ermessensbefugnis. Dies ist umso mehr der Fall, wenn er beschließt, einen Schwellenbetrag einzuführen. Es ist nämlich kennzeichnend für einen Schwellenbetrag, dass ein Behandlungsunterschied geschaffen wird zwischen den Personen, die den Schwellenbetrag erreichen, und denjenigen, die den Schwellenbetrag nicht erreichen. Die ungleiche Behandlung bezüglich der Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen kann nur als diskriminierend erachtet werden, wenn sie einer vernünftigen Rechtfertigung entbehrt.

B.7.2. Wie der Kläger anführt, werden nebenberuflich Selbstständige im Allgemeinen weniger schnell die Grenze von 15 000 Euro Jahresumsatz erreichen und daher öfter in den Genuss der Befreiung gelangen können.

Diese Folge steht jedoch in einem vernünftigen Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zum Ziel des Gesetzgebers, das gerade darin besteht, für die Kleinunternehmen die Verwaltung zu vereinfachen. In Kleinunternehmen wiegt der Verwaltungsaufwand im Verhältnis schwerer als in großen Unternehmen.

Überdies haben die Kleinunternehmen, die sich für die Mehrwertsteuerbefreiung entscheiden, keinen Anspruch auf den Abzug der Mehrwertsteuer. Wenn sie sich für die Befreiung entscheiden, verlieren sie sowohl die Vorteile als auch die Nachteile der Mehrwertsteuerpflicht.

B.7.3. Schließlich ist nicht ersichtlich, dass die angefochtene Bestimmung unverhältnismäßige Auswirkungen auf die Unternehmen hätte, die nicht für die Befreiung in Frage kommen. Es ist zwar anzunehmen, dass die Kleinunternehmen mehr Kunden anlocken

werden, weil sie zu niedrigeren Tarifen arbeiten können, doch diese Wirkung verschwindet, sobald der Jahresumsatz dieser Unternehmen über die Schwelle von 15 000 Euro steigt.

B.8. Der einzige Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. November 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen