

Geschäftsverzeichnisnr. 6174

Entscheid Nr. 37/2016
vom 3. März 2016

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 58, § 1, des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Limburg, Abteilung Hasselt.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem vorsitzenden Richter A. Alen, dem Präsidenten J. Spreutels, und den Richtern J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Richters A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 19. März 2015 in Sachen Daniel Van Den Heuvel gegen den belgischen Staat, Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen, und die Generalverwaltung Steuerwesen - Mehrwertsteuer, dessen Ausfertigung am 24. März 2015 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Limburg, Abteilung Hasselt, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 58 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ausgeführt durch Artikel 1 des königlichen Erlasses Nr. 13 vom 29. Dezember 1992 über die Regelung für Tabakwaren im Bereich der Mehrwertsteuer, gegen die Artikel 10, 11, 170 und/oder 172 der Verfassung, insofern er dem König die Befugnis überträgt, die Personen zu bestimmen, die zur Zahlung der Steuer auf Tabakwaren verpflichtet sind? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Artikel 58 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches bestimmt:

« In Bezug auf Tabakwaren, die in Belgien eingeführt, im Sinne von Artikel 25^{ter} erworben oder hergestellt werden, wird die Steuer jedes Mal erhoben, wenn aufgrund der diesbezüglichen Gesetzes- und Verordnungsbestimmung für diese Waren belgische Akzisensteuer entrichtet werden muss. Die Steuer wird auf der Grundlage des auf der Steuerbanderole vermerkten Preises oder, wenn kein Preis angegeben ist, auf der für die Akzisensteuer berücksichtigten Besteuerungsgrundlage berechnet.

In Abweichung von Absatz 1 wird die Steuer jedoch nicht erhoben, wenn die Lieferung an Passagiere an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während einer innergemeinschaftlichen Beförderung erfolgt, wenn der Ort dieser Lieferung gemäß Artikel 14 § 4 nicht in Belgien liegt.

Tabakähnliche Erzeugnisse werden in allen Fällen, wo für die Erhebung der Akzisensteuer eine Gleichsetzung besteht, mit Tabakwaren gleichgesetzt.

Die in Anwendung von Absatz 1 erhobene Steuer ersetzt die Steuer, der Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb und Lieferung von Tabakwaren unterliegen.

Der König bestimmt die Modalitäten für die Erhebung der Steuer auf Tabakwaren und die Personen, die zur Zahlung dieser Steuer verpflichtet sind ».

B.1.2. Artikel 1 des königlichen Erlasses Nr. 13 vom 29. Dezember 1992 über die Regelung für Tabakwaren im Bereich der Mehrwertsteuer bestimmt:

«Die Mehrwertsteuer auf Tabakwaren, tabakähnliche Erzeugnisse einbegriffen, die in Belgien eingeführt, im Sinne von Artikel 25^{ter} des Gesetzbuches erworben oder hergestellt werden, ist zu demselben Zeitpunkt fällig wie die Akzisensteuer.

Der Betrag der gemäß Artikel 58 § 1 des Gesetzbuches berechneten Steuer wird vom Schuldner der Akzisensteuer an den mit der Erhebung der Akzisensteuer beauftragten Einnahmer gezahlt.

Der Minister der Finanzen oder sein Beauftragter kann in Einzelfällen und unter Bedingungen, die er für jeden Fall festlegt, für die Zahlung der Steuer eine Frist festlegen, die die für die Zahlung der Akzisensteuer gewährte Frist nicht überschreiten darf ».

B.2. Der vorliegende Richter fragt, ob Artikel 58 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches in Verbindung mit Artikel 1 des königlichen Erlasses vom Nr. 13 vom 29. Dezember 1992 mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung vereinbar sei, insofern diese Bestimmung dem König die Befugnis erteile, die Personen zu bestimmen, die zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf Tabakwaren verpflichtet seien.

Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass sie sich nur auf Absatz 5 von Artikel 58 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches bezieht, weshalb der Gerichtshof seine Prüfung darauf beschränkt.

B.3. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

Diese Bestimmung ist Ausdruck des Legalitätsprinzips in Steuersachen, das es erfordert, dass die wesentlichen Elemente der Steuer grundsätzlich durch Gesetz festgelegt werden, damit keinerlei Steuer ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter zum Ausdruck gebracht wird, erhoben werden kann. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz sowie die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.4. Die Artikel 4 bis 8^{bis} des Mehrwertsteuergesetzbuches bestimmen, wer als Steuerpflichtiger im Sinne dieses Gesetzbuches anzusehen ist. Steuerpflichtig ist gemäß Artikel 4 § 1, « wer in Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit gewöhnlich und selbständig, ob hauptberuflich oder nebenberuflich und mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht, [in diesem]

Gesetzbuch erwähnte Lieferungen von Gütern oder Dienstleistungen bewirkt, ungeachtet des Ortes, an dem die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird ».

B.5.1. In den Vorarbeiten zu Artikel 58 des Gesetzes vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Mehrwertsteuergesetzbuches wurde angeführt:

«Die Übertragungsgebühr auf Tabakwaren wird zum gleichen Zeitpunkt wie die Akzisensteuer erhoben; diese Gebühr wird nämlich durch den Hersteller bei dem Erwerb der Steuerbänderolen gezahlt. Diese gleichzeitige Erhebung vereinfacht die Kontrolle, da diese gleichzeitig mit derjenigen bezüglich der Akzisensteuer ausgeübt wird. Um die Garantien zu wahren, die sich daraus für die Staatskasse ergeben, ist es ratsam, für die betreffenden Produkte eine Sonderregelung der Mehrwertsteuer aufzuerlegen. Dies ist der Rechtfertigungsgrund von Artikel 58 § 1 » (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1968, Nr. 88/1, S. 55).

Im Bericht des Senatsausschusses heißt es:

« In Bezug auf eingeführte oder im Inland hergestellte Tabakwaren wird die Steuer jedes Mal erhoben, wenn aufgrund der diesbezüglichen Gesetzes- oder Verordnungsbestimmungen für diese Waren Akzisensteuer entrichtet werden muss. Die Steuer wird auf der Grundlage des auf der Steuerbänderole vermerkten Preises berechnet. Wenn kein Preis angegeben ist, wird die Steuer auf der für die Akzisensteuer berücksichtigten Besteuerungsgrundlage berechnet.

Tabakähnliche Erzeugnisse werden in allen Fällen, wo für die Erhebung der Akzisensteuer eine Gleichsetzung besteht, mit Tabakwaren gleichgesetzt.

Die somit erhobene Steuer auf Tabakwaren oder auf tabakähnliche Erzeugnisse ersetzt die Steuer, der Einfuhr und Lieferung dieser Güter unterliegen.

Der König bestimmt die Modalitäten für die Erhebung der Steuer und die Personen, die zur Zahlung dieser Steuer verpflichtet sind. [...]

In der Begründung wird erklärt, dass die Steuer zur Vereinfachung der Kontrolle gleichzeitig mit den Akzisensteuern erhoben wird » (*Parl. Dok.*, Senat, 1968-1969, Nr. 455, S. 192).

B.5.2. In seinem Urteil vom 27. Januar 2011, C-489/09, *Vandoorne NV* gegen Belgischer Staat, hat der Gerichtshof der Europäischen Union erkannt:

« 28. Im vorliegenden Fall hat die in den nationalen Vorschriften vorgesehene abweichende Regelung, die die Erhebung der Mehrwertsteuer mittels Steuerbänderolen gestattet - ebenso wie die niederländische Regelung, um die es in dem Urteil vom 15. Juni 2006, *Heintz van Landewijck* (C-494/04, *Slg.* 2006, I-5381, Randnrn. 24, 44, 54 und 62), ging - den Zweck und die Wirkung, Hinterziehungen und Missbrauch zu verhindern sowie die Steuererhebung zu vereinfachen, die aufgrund dieser abweichenden Regelung nur auf einer einzigen Stufe der Handelskette für die betreffenden Erzeugnisse erfolgt, indem die Mehrwertsteuer zum gleichen Zeitpunkt wie die Verbrauchsteuern erhoben wird, bevor der Steuertatbestand im Sinne von

Art. 10 der Sechsten Richtlinie eintritt. Diese Regelung legt somit den Zeitpunkt der Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs in der Weise fest, dass dieser mit demjenigen der Erhebung der Verbrauchsteuern zusammenfällt (vgl. Urteil vom 14. Juli 2005, *British American Tobacco und Newman Shipping*, C-435/03, *Slg.* 2005, I-7077, Randnrn. 45 und 46).

[...]

44. Der Zigarettenmarkt ist, wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, für die Entwicklung eines illegalen Handels besonders anfällig (vgl. Urteile vom 10. Dezember 2002, *British American Tobacco [Investments] und Imperial Tobacco*, C-491/01, *Slg.* 2002, I-11453, Randnr. 87, vom 29. April 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, *Slg.* 2004, I-4683, Randnr. 72, sowie *BATIG*, Randnr. 34).

45. Dass ein Zwischenlieferant wie Vandoorne keinen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer hat, wenn der Erwerber den Preis für die ihm gelieferten Tabakwaren nicht zahlt, ist demzufolge die zwangsläufige Konsequenz einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die gemäß den in Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie festgelegten Kriterien bezweckt und bewirkt, bei diesen Erzeugnissen die Erhebung der Mehrwertsteuer zu vereinfachen und Steuerhinterziehung oder -umgehung zu bekämpfen.

46. Demzufolge ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 11 Teil C Abs. 1 und Art. 27 Abs. 1 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegenstehen, die dadurch, dass sie bei Tabakwaren zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer und zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung vorsieht, dass die Mehrwertsteuer mittels Steuerbanderolen in einem Mal und an der Quelle beim Hersteller oder Importeur der Tabakwaren erhoben wird, für Zwischenlieferanten, die zu einem späteren Zeitpunkt in der Kette der aufeinanderfolgenden Lieferungen tätig werden, das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer ausschließt, wenn der Erwerber den Preis für diese Waren nicht zahlt ».

B.6. Normalerweise zahlt ein Steuerpflichtiger, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gütern oder eine steuerpflichtige Dienstleistung bewirkt, selbst die Mehrwertsteuer, die er dem Staat schuldet.

In dem in Artikel 1 des königlichen Erlasses Nr. 13 vom 29. Dezember 1992 vorgesehenen Fall hingegen wird die geschuldete Mehrwertsteuer durch den Schuldner der Akzisensteuer gezahlt. Aufgrund von Artikel 2 desselben königlichen Erlasses werden die Lieferungen von Tabakwaren zu einem Preis einschließlich der Steuer in Rechnung gestellt und muss die Rechnung folgende Angabe enthalten: « Tabakwaren: MwSt. an der Quelle erhoben und nicht abzugsfähig ».

B.7.1. Die fragliche Regelung, die dazu dient, die Erhebung der Mehrwertsteuer zu vereinfachen sowie Steuerhinterziehung und -umgehung in Bezug auf Tabakwaren zu verhindern, führt dazu, dass infolge der Erhebung « an der Quelle » der Schuldner der Akzisensteuer die Mehrwertsteuer direkt an den Staat zahlt. Diese Regelung bezieht sich folglich

nur auf den Zeitpunkt, zu dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird in dem Sinne, dass er sich mit denjenigen der Erhebung der Akzisensteuer deckt.

B.7.2. Indem er in Artikel 58 § 1 Absatz 5 des Mehrwertsteuergesetzbuches dem König die Befugnis verliehen hat, den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem die Mehrwertsteuer auf Tabakwaren geschuldet wird, und festgelegt hat, wer zu diesem Zeitpunkt zu deren Zahlung verpflichtet ist, hat der Gesetzgeber den König nicht ermächtigt, von den Artikeln 4 bis *8bis* des Mehrwertsteuergesetzbuches abzuweichen, in denen festgelegt ist, wer als Steuerpflichtiger im Sinne dieses Gesetzbuches zu betrachten ist.

Die Festlegung des Zeitpunktes, zu dem die Mehrwertsteuer auf Tabakwaren geschuldet wird, kann nämlich nicht als ein wesentlicher Bestandteil der betreffenden Steuer, d.h. die Bestimmung des Steuerpflichtigen, betrachtet werden.

Übrigens ist der fragliche Artikel 58 in Kapitel 9 («Sonderregelungen») des Mehrwertsteuergesetzbuches enthalten, während die Artikel 4 bis *8bis* in Kapitel 2 («Steuerpflicht») dieses Gesetzbuches enthalten sind.

B.8. Im Gesetz selbst sind also die wesentlichen Elemente der Steuer festgelegt, und zwar die Bestimmung des Steuerpflichtigen; die fragliche Bestimmung ist folglich mit Artikel 170 der Verfassung vereinbar.

B.9. Die Prüfung der fraglichen Bestimmung anhand der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung kann nicht zu einer anderen Schlussfolgerung führen.

B.10. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 58 § 1 Absatz 5 des Mehrwertsteuergesetzbuches in Verbindung mit Artikel 1 des königlichen Erlasses Nr. 13 vom 29. Dezember 1992 über die Regelung für Tabakwaren im Bereich der Mehrwertsteuer verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 3. März 2016.

Der Kanzler,

Der vors. Richter,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) A. Alen