



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 9/2023**  
**vom 19. Januar 2023**  
**Geschäftsverzeichnisnr. 7744**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem Präsidenten L. Lavrysen, dem vorsitzenden Richter T. Giet, und den Richtern J. Moerman, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 25. Januar 2022, dessen Ausfertigung am 1. Februar 2022 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, indem dem König die Befugnis übertragen wird, die in Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehene Befreiung einzuschränken, woraufhin der König die Befreiung in Artikel 3 des königlichen Erlasses Nr. 54 auf bestimmte Güter beschränkt hat, wodurch andere Güter von der Befreiung ausgeschlossen wurden, ohne dass eine gesetzgeberische Bestätigung des königlichen Erlasses Nr. 54 vorzuliegen scheint? ».

(...)

*III. Rechtliche Würdigung*

(...)

*In Bezug auf den Kontext der fraglichen Bestimmung*

B.1.1. Nach den Artikeln 2, 3 und *3bis* des Mehrwertsteuergesetzbuches (nachstehend: MwStGB) unterliegen die Lieferung von Gütern und die Erbringung von Dienstleistungen, die gegen Entgelt in Belgien von einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, bewirkt werden, die Einfuhr von Gütern in Belgien, und der innergemeinschaftliche Erwerb bestimmter Güter, wenn er in Belgien und unter bestimmten Bedingungen gegen Entgelt erfolgt, grundsätzlich der Mehrwertsteuer.

Bei einem Produktions- und Vertriebszyklus von Gütern unterliegt grundsätzlich jeder der vorerwähnten Umsätze der Mehrwertsteuer. Um einen zu hohen Besteuerungsdruck bezüglich der betreffenden Güter zu vermeiden, enthält das MwStGB eine Regelung, die es Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt, von der von ihnen geschuldeten Steuer « die Steuern auf Güter und Dienstleistungen, die ihnen geliefert beziehungsweise erbracht worden sind, auf von ihnen eingeführte Güter und auf von ihnen bewirkte innergemeinschaftliche Erwerbe von Gütern » abzuziehen (Artikel 45 des MwStGB).

B.1.2. Um die Verpflichtungen von Personen zu vereinfachen, die mit Gütern Handel treiben, die Gegenstand von Kettenverkäufen sind oder an internationalen Terminmärkten gehandelt werden, bietet die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 « über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem » (nachstehend: Richtlinie 2006/112/EG) den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen von der obligatorischen Erhebung von Steuern hinsichtlich der unterschiedlichen Stadien des Produktions- und Vertriebsprozesses abzuweichen. Die Artikel 154 ff. der vorerwähnten Richtlinie erlauben es den Mitgliedstaaten unter anderem, eine Befreiung für Umsätze vorzusehen, die in ihrem Hoheitsgebiet im Rahmen « einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung », oft als « Mehrwertsteuerlager » bezeichnet, getätigt werden.

B.2.1. Mit Artikel *39quater* des MwStGB hat der Gesetzgeber die vorerwähnte Möglichkeit zur Einführung einer Befreiung für Umsätze, die im Rahmen « einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung » getätigt werden, in Anspruch genommen. Dieser Artikel bestimmt:

« § 1. Steuerfrei sind:

1. Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb und Lieferung von Gütern, die einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung unterliegen,

2. Lieferung von Gütern, die einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung unterliegen, unter Wahrung dieser Regelung,

3. andere Dienstleistungen als diejenigen, die in Anwendung der Artikel 41 und 42 steuerfrei sind und die sich auf Güter beziehen, die Gegenstand der in Nr. 1 erwähnten Umsätze sind oder die in Belgien einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung unterliegen.

Der König legt Grenzen und Bedingungen für die Anwendung der vorliegenden Befreiung fest und kann dabei von den Artikeln 16 § 1, 17, 22 § 1, *22bis*, 24 und *25sexies* abweichen.

§ 2. Im Sinne des vorliegenden Artikels gelten als andere Lager als Zolllager:

1. bei Akzisenprodukten in Belgien gelegene und als Steuerlager im Sinne von Artikel 4 Ziffer 11 der Richtlinie 2008/118/EG definierte Orte,

2. bei anderen Gütern als Akzisenprodukten in Belgien gelegene Orte, die der König als solche definiert ».

B.2.2. Zur Ausführung von Artikel *39quater* § 1 Absatz 2 des MwStGB (die in Rede stehende Bestimmung) hat der König einige Grenzen und Bedingungen für die Anwendung der in Absatz 1 dieses Paragraphen enthaltenen Befreiung festgelegt im königlichen Erlass Nr. 54 vom 25. Februar 1996 « über die andere Lagerregelung als die Zolllagerregelung erwähnt in Artikel *39quater* des Mehrwertsteuergesetzbuches » (nachstehend: königlicher Erlass vom 25. Februar 1996).

Artikel 3 § 1 Nr. 2 dieses königlichen Erlasses bestimmt, dass die Unterstellung von Gütern unter die « andere Lagerregelung als die Zolllagerregelung » auf die die Güter beschränkt ist, die in der Anlage zum königlichen Erlass aufgezählt sind, wenn es um andere Güter als die in Nr. 1 genannten geht. Die anderen Güter als die in Nr. 1 genannten beziehen sich auf Güter, die aus Belgien oder einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union stammen.

In Bezug auf die Anlage zum königlichen Erlass vom 25. Februar 1996 heißt es im « Mehrwertsteuerkommentar » des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen:

« Les biens repris à cette annexe sont essentiellement des métaux et des matières premières qui font l'objet de ventes successives, telles qu'elles sont pratiquées sur les marchés internationaux. Les seuls produits soumis à accise de la liste sont un certain nombre de produits énergétiques » (Abschnitt 4 von Kapitel 8 von Buch II).

*In Bezug auf die Vorabentscheidungsfrage und ihre Zulässigkeit*

B.3.1. Unter Berücksichtigung der Begründung der Vorlageentscheidung wird dem Gerichtshof die Frage gestellt, ob Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 2 des MwStGB mit den Artikeln 10, 11, 170 und 172 der Verfassung vereinbar ist, weil der König ermächtigt wird, die in Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 1 genannte Befreiung auf bestimmte Güter zu beschränken.

B.3.2. Aus dem Sachverhalt der vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Sache ergibt sich, dass sich die Beanstandung vor diesem Rechtsprechungsorgan auf die Beschränkung der Befreiung im Sinne von Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 1 des MwStGB auf die Güter, die in der Anlage zum königlichen Erlass vom 25. Februar 1996 aufgezählt sind, insbesondere auf die Nichtanwendung dieser Befreiung auf Spirituosen wegen ihrer Nichtaufnahme in diese Anlage bezieht.

B.4. Der Ministerrat führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage wegen « fehlender Erheblichkeit » unzulässig sei, weil, wenn angenommen werden müsste, dass der König nicht befugt sei, die in der Anlage zum königlichen Erlass vom 25. Februar 1996 enthaltene Güterliste anzunehmen, ebenso akzeptiert werden müsste, dass er nicht befugt sei, Spirituosen in diese Liste aufzunehmen. Der Ministerrat führt auch an, dass die Vorabentscheidungsfrage unzulässig sei, sofern der Gerichtshof ersucht werde, den königlichen Erlass vom 25. Februar 1996 anhand der Verfassung zu prüfen, da der Gerichtshof nicht befugt sei, über die Verfassungsmäßigkeit eines königlichen Erlasses zu entscheiden.

B.5.1. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Richter zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf.

B.5.2. Da im Falle einer bejahenden Antwort des Gerichtshofs auf die gestellte Vorabentscheidungsfrage die Rechtmäßigkeit der betreffenden Bestimmungen des königlichen Erlasses vom 25. Februar 1996 vor dem vorliegenden Rechtsprechungsorgan zum Gegenstand des Verfahrens gemacht werden könnte, ist die Beantwortung dieser Frage nicht offensichtlich ohne Nutzen für die Lösung der vor diesem Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitigkeit.

B.5.3. Aus der Vorabentscheidungsfrage ergibt sich, dass der Gerichtshof ersucht wird, Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 2 des MwStGB anhand der Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung zu prüfen. Weder aus dieser Frage noch aus der Begründung der Vorlageentscheidung kann abgeleitet werden, dass der Gerichtshof ersucht werde, den königlichen Erlass vom 25. Februar 1996 anhand der vorerwähnten Verfassungsbestimmungen zu prüfen.

B.6. Die Einreden werden abgewiesen.

### *Zur Hauptsache*

B.7.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

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

Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

B.7.2. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass keinerlei Steuer erhoben und 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 im vorliegenden Fall 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 vorerwähnten Verfassungsbestimmungen gehen jedoch nicht so weit, dass sie den zuständigen Gesetzgeber dazu verpflichten würden, jeden Aspekt einer Steuer oder einer Befreiung selbst zu regeln. Eine Befugnis, die einer anderen Behörde erteilt wird, steht nicht im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, sofern die Ermächtigung ausreichend präzise definiert ist und sich auf die Ausführung von Maßnahmen bezieht, deren wesentliche Elemente vorher vom zuständigen Gesetzgeber festgelegt wurden.

Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

B.7.3. Wenn es dem Gesetzgeber jedoch nicht möglich ist, selbst alle wesentlichen Elemente einer Steuer festzulegen, da die Einhaltung des parlamentarischen Verfahrens es ihm nicht gestatten würde, mit der erforderlichen Eile zu handeln, um ein Ziel des Gemeinwohls zu verwirklichen, ist es annehmbar, dass er den König dazu ermächtigt, dies zu tun unter der Bedingung, dass die Ermächtigung ausdrücklich und eindeutig ist und dass die vom König ergriffenen Maßnahmen innerhalb einer relativ kurzen, im Ermächtigungsgesetz festgelegten Frist durch die gesetzgebende Gewalt geprüft werden.

B.8.1. Der mittlerweile aufgehobene Artikel 105 des MwStGB sah in der Fassung seiner Einfügung durch Artikel 98 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches » vor, dass der König « spätestens bis zum 31. Dezember 1996 durch einen im Ministerrat beratenen Erlass alle Maßnahmen treffen [konnte], um eine gute Umsetzung der Verordnungen und Richtlinien des Rates oder der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die sich auf die Abschaffung der steuerlichen Binnengrenzen am 1. Januar 1993 beziehen, sowie die richtige Erhebung der Steuer zu gewährleisten ». Nach derselben Bestimmung musste der König in die gesetzgebenden Kammern sofort, wenn sie tagen, falls nicht, bei Eröffnung der nächsten Sitzung, einen Gesetzentwurf zur Bestätigung der diesbezüglich angenommenen Erlasse einbringen. Durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. Oktober 1998 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches » wurde die für die vorerwähnte Ermächtigung vorgesehene Frist bis zum 31. Dezember 1999 verlängert.

B.8.2. Artikel 39<sup>quater</sup> wurde in das MwStGB eingefügt durch Artikel 11 des - nach dem vorerwähnten Artikel 105 des MwStGB angenommenen königlichen Erlasses vom 22. Dezember 1995 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches » (nachstehend: königlicher Erlass vom 22. Dezember 1995)

Aus der Präambel dieses königlichen Erlasses ergibt sich, dass seine Verabschiedung beruhte auf einer « dringenden Notwendigkeit, der der Umstand zugrunde liegt, dass die Richtlinie 95/7/EG [des Rates vom 10. April 1995 ‘ zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer - Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung ’ (nachstehend: Richtlinie 95/7/EG)] am 1. Januar 1996 in Kraft tritt und dass sie mit Abänderungen verbunden ist, die bei Fehlen von Maßnahmen zu einer großen Rechtsunsicherheit ab diesem Datum führen würden ».

In der durch Artikel 11 des königlichen Erlasses vom 22. Dezember 1995 eingefügten Fassung von Artikel 39<sup>quater</sup> des MwStGB wurde der König ermächtigt, die « Grenzen und Bedingungen » der in letzterem Artikel enthaltenen Befreiung festzulegen.

B.8.3. Durch Artikel 1 des königlichen Erlasses vom 10. November 1996 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches » (nachstehend: königlicher Erlass vom 10. November 1996) wurden die folgenden Abänderungen an Artikel 39<sup>quater</sup> des MwStGB vorgenommen:

« A) les mots ‘ dans les conditions et les limites fixées par le Roi ’ sont supprimés;

B) il est ajouté un alinéa 2, rédigé comme suit :

‘ Le Roi fixe les limites et les conditions d’applications de la présente exemption et peut à cet effet déroger aux articles 17, 22, 24 et 25<sup>septies</sup>. ’ ».

Durch diese Abänderung wird der König nicht nur ermächtigt, die Grenzen und Bedingungen für die Anwendung der in Artikel 39<sup>quater</sup> des MwStGB enthaltenen Befreiung festzulegen, sondern auch, um dabei von den Artikeln 17, 22, 24 und 25<sup>septies</sup> des MwStGB abzuweichen.

Aus der Präambel dieses königlichen Erlasses ergibt sich, dass seine Verabschiedung ebenfalls auf dem Umstand beruhte, dass die Richtlinie 95/7/EG am 1. Januar 1996 in Kraft trat.

B.8.4. Durch Artikel 3 des Gesetzes vom 15. Oktober 1998 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches » (nachstehend: Gesetz vom 15. Oktober 1998) wurden die vorerwähnten königlichen Erlasse vom 22. Dezember 1995 und vom 10. November 1996 « mit Wirkung zu den Zeitpunkten ihres jeweiligen Inkrafttretens » bestätigt.

Infolge dieser Bestätigung, über die in vorliegender Sache nicht gestritten wird, haben die Bestimmungen der königlichen Erlasse vom 22. Dezember 1995 und vom 10. November 1996 Gesetzeskraft erlangt.

B.8.5. Durch Artikel 26 des Gesetzes vom 17. Dezember 2012 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches (I) » wurden in Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 2 des MwStGB die Wörter « von den Artikeln 17, 22, 24 und 25<sup>septies</sup> » durch die Wörter « von den Artikeln 16 § 1, 17, 22 § 1, 22<sup>bis</sup>, 24 und 25<sup>sexies</sup> » ersetzt. Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass diese Abänderung ausschließlich technischer Natur war und dass sie auf « der neuen Formulierung der Artikel 16, 17, 22, 22<sup>bis</sup> und 25<sup>sexies</sup> des Gesetzbuches » beruhte (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2450/001, S. 19).

B.9.1. In der vorliegenden Sache muss davon ausgegangen werden, dass die in Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 1 des MwStGB geregelte Steuerbefreiung infolge der Bestätigung der königlichen Erlasse vom 22. Dezember 1995 und vom 10. November 1996 durch das Gesetz vom 15. Oktober 1998 durch Gesetz eingeführt wurde.

B.9.2. Indem dem König auf allgemeine Weise und ohne nähere Konkretisierung die Befugnis erteilt wird, die Grenzen und Bedingungen für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen und dabei von den Artikeln 16 § 1, 17, 22 § 1, 22<sup>bis</sup>, 24 und 25<sup>sexies</sup> des MwStGB abzuweichen, ermächtigt der Gesetzgeber den König, einen wesentlichen Bestandteil der Mehrwertsteuer festzulegen. Durch die Beschränkung einer durch Gesetz eingeführten Steuerbefreiung bestimmt der König nämlich mit die Fakten und die Situationen, bei beziehungsweise in denen die betreffende Steuerschuld entsteht, wodurch die Garantie

beeinträchtigt wird, dann niemand einer Steuer unterworfen werden kann, wenn diese nicht durch eine demokratisch gewählte Versammlung verabschiedet wurde.

B.9.3. Da aus keiner gesetzlichen Bestimmung hervorgeht, dass die vom König ergriffenen Maßnahmen innerhalb einer relativ kurzen Frist durch die gesetzgebende Gewalt geprüft und bestätigt werden müssen, ist eine der Bedingungen, unter denen es als gerechtfertigt angesehen werden kann, dem König die Befugnis zu übertragen, die wesentlichen Bestandteile einer Steuer festzulegen, nicht erfüllt. Der zur Ausführung der in Rede stehenden Bestimmung angenommene königliche Erlass vom 25. Februar 1996 war im Übrigen nie Gegenstand einer gesetzlichen Bestätigung.

Der Umstand, dass der König bei der Ausführung der in Rede stehenden Bestimmung die insofern anzuwendenden Richtlinien der Europäischen Union beachten muss, hat keinen solchen Charakter, dass er die Verfassungswidrigkeit der in Rede stehenden Bestimmung entfallen lässt.

B.10. Die fragliche Bestimmung ist unvereinbar mit den Artikeln 10, 11, 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung.

#### *In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen*

B.11. Der Ministerrat ersucht den Gerichtshof die Folgen der in Rede stehenden Bestimmung aufrechtzuerhalten, um es dem Gesetzgeber zu ermöglichen, den königlichen Erlass vom 25. Februar 1996 zu bestätigen. Er ist der Ansicht, dass die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der in Rede stehenden Bestimmung zu einer Unvereinbarkeit des belgischen Rechts mit der Richtlinie 2006/112/EG führe, da Mehrwertsteuerbefreiungen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union strikt auszulegen seien und da diese strikte Auslegung durch Feststellung der Verfassungswidrigkeit der gesetzeskräftigen Bestimmung beeinträchtigt würde, die die Grundlage der beschränkenden Güterliste darstelle, die in der Anlage zum königlichen Erlass vom 25. Februar 1996 enthalten sei.

B.12.1. Die Aufrechterhaltung der Folgen ist als eine Ausnahme zur deklaratorischen Beschaffenheit des in Vorabentscheidungsstreitsachen gefällten Entscheids anzusehen. Bevor

beschlossen wird, die Folgen der fraglichen Bestimmung aufrechtzuerhalten, muss der Gerichtshof feststellen, dass der Vorteil aus einer nichtmodulierten Feststellung der Verfassungswidrigkeit nicht im Verhältnis zu der dadurch für die Rechtsordnung entstehenden Störung steht.

B.12.2. Der Ministerrat legt nicht plausibel dar, dass durch die nichtmodulierte Feststellung der Verfassungswidrigkeit für die Rechtsordnung eine Störung entsteht. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer gesetzeskräftigen Bestimmung in einer Vorabentscheidungssache führt nämlich an sich nicht dazu, dass die Ausführungserlasse, die aufgrund dieser Bestimmung angenommen wurden, aus der Rechtsordnung verschwinden. In der vorliegenden Sache führt die Feststellung der Verfassungswidrigkeit folglich an sich nicht dazu, dass der königliche Erlass vom 25. Februar 1996 aus der Rechtsordnung verschwindet. Im Übrigen weist der Ministerrat nicht auf überzeugende Weise nach, dass eine nichtmodulierte Feststellung der Verfassungswidrigkeit die Unvereinbarkeit des belgischen Rechts mit dem Recht der Europäischen Union zur Folge hat.

B.13. Es besteht kein Anlass, die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 39<sup>quater</sup> § 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches verstößt gegen die Artikel 10, 11, 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 19. Januar 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) L. Lavrysen