



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 86/2024**  
**vom 18. Juli 2024**  
**Geschäftsverzeichnismr. 8003**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 70 §§ 1 und 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Appellationshof Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Luc Lavrysen und Pierre Nihoul, und den Richtern Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt und Katrin Jadin, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Luc Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 30. Mai 2023, dessen Ausfertigung am 7. Juni 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 70 §§ 1 und 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches vereinbar mit dem in den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung verankerten Gleichheitsgrundsatz, wenn er dahin ausgelegt wird, dass die darin vorgesehenen Geldbußen auch dann zu entrichten sind, wenn sie wegen ein und desselben Verstoßes verhängt wurden, während eine solche Kumulierung von Sanktionen ausgeschlossen wird, wenn gleichzeitig gegen die Entrichtungspflicht und gegen die Fakturierungspflicht oder die Verpflichtung zur Erstellung eines Einfuhrdokumentes verstoßen wird? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches.

Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches lautet:

« § 1. Für jeden Verstoß gegen die Verpflichtung zur Zahlung der Steuer wird eine Geldbuße verwirkt, die dem Doppelten der hinterzogenen oder verspätet gezahlten Steuer entspricht.

Diese Geldbuße wird individuell von jeder Person geschuldet, die aufgrund der Artikel 51 §§ 1, 2 und 4, 51*bis*, 52, 53, 53*ter*, 53*nonies*, 54, 55 und 58 oder der Erlasse in Ausführung dieser Artikel zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist.

§ 2. Ist die Rechnung beziehungsweise das gleichwertige Dokument, deren/dessen Ausstellung durch die Artikel 53, 53*decies* und 54 oder die Erlasse in Ausführung dieser Artikel vorgeschrieben ist, nicht ausgestellt worden oder enthält sie/es fehlerhafte Angaben in Bezug auf Identifikationsnummer, Name oder Adresse der am Umsatz beteiligten Parteien, in Bezug auf Art oder Menge der gelieferten Güter oder der erbrachten Dienstleistungen oder in Bezug auf Preis oder Nebenkosten, wird eine Geldbuße verwirkt, die dem Doppelten der auf diesen Umsatz geschuldeten Steuer entspricht bei einem Mindestbetrag von 50 EUR.

Diese Geldbuße wird individuell vom Lieferer oder Dienstleistenden und von seinem Vertragspartner geschuldet. Sie wird jedoch nicht angewandt, wenn Unregelmäßigkeiten als rein gelegentlich anzusehen sind, insbesondere aufgrund der Zahl und der Höhe der Umsätze, für die kein reguläres Dokument ausgestellt worden ist, im Vergleich zur Zahl und zur Höhe der Umsätze, die Gegenstand regulärer Dokumente waren, oder wenn der Lieferer oder Dienstleistende keine schwerwiegenden Gründe hatte, an der Eigenschaft des Vertragspartners als Nichtsteuerpflichtiger zu zweifeln.

Verwirkt eine Person wegen desselben Verstoßes sowohl die in § 1 vorgesehene Geldbuße als auch die in § 2 vorgesehene Geldbuße, ist nur Letztere anwendbar.

§ 3. Enthält das Einfuhrdokument, das aufgrund von Artikel 52 vorgelegt werden muss, fehlerhafte Angaben in Bezug auf Art und Menge der eingeführten Güter, in Bezug auf Preis oder Nebenkosten, oder in Bezug auf Name oder Adresse der Person, in deren Namen die Zahlung der für die Einfuhr geschuldeten Steuer erfolgen darf oder muss, wird eine Geldbuße verwirkt die dem Doppelten des Betrags dieser Steuer entspricht bei einem Mindestbetrag von 50 EUR.

Diese Geldbuße wird gesamtschuldnerisch von den Personen geschuldet, die aufgrund von Artikel 52 zur Zahlung der Steuer verpflichtet sind. Sie wird jedoch nicht angewandt, wenn die Unregelmäßigkeit als rein gelegentlich anzusehen ist.

Verwirkt eine Person wegen desselben Verstoßes sowohl die in § 1 vorgesehene Geldbuße als auch die in § 3 vorgesehene Geldbuße, ist nur Letztere anwendbar.

§ 4. 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.

[...]».

B.1.2. Die Geldbußen im Sinne von Artikel 70 §§ 1 bis 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches sind verhältnismäßig zu der hinterzogenen oder verspätet gezahlten Steuer (§ 1) beziehungsweise - falls für einen Umsatz keine Rechnungen oder Rechnungen mit fehlerhaften Angaben ausgestellt wurden (§ 2) oder wenn ein Einfuhrdokument fehlerhafte Angaben enthält (§ 3) - zu der für den Umsatz geschuldeten Steuer. In beiden Fällen beträgt die Geldbuße grundsätzlich das Doppelte der betreffenden Steuer.

B.1.3. Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass der Gesetzgeber verschiedene gestaffelte Geldbußen für Verstöße gegen die Entrichtungspflicht, die Fakturierungspflicht und die Verpflichtungen bezüglich des Einfuhrdokumentes vorsehen wollte, weil Verstöße gegen die zwei letztgenannten Verpflichtungen nicht immer zum Zweck oder zur Folge haben, sich der Entrichtungspflicht, die sich aus denselben Verpflichtungen ergibt, zu entziehen.

« Dans de nombreux cas, ces infractions ne tendent pas à réduire le montant de la taxe à payer pour l'opération considérée; elles ne sont donc pas visées par l'article 70, § 1er. Il en est ainsi notamment pour les factures ne contenant pas la désignation exacte du client; il en est ainsi également lorsqu'une opération réalisée avec un assujetti n'a pas fait l'objet d'une facture mais qu'elle a été comprise dans les opérations faites avec des non-assujettis et qui sont indiquées, pour leur montant total, dans les déclarations périodiques.

Les irrégularités de l'espèce ont souvent pour but ou pour résultat de permettre une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée due au stade suivant, et même une fraude à l'impôt sur les revenus. Il convient de les frapper d'une sanction particulière » (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1968, Nr. 88/1, S. 63).

Gleichzeitig war sich der Gesetzgeber dessen bewusst, dass ein Verstoß gegen die Entrichtungspflicht in vielen Fällen die Folge eines Verstoßes gegen die Fakturierungspflicht oder gegen die Verpflichtungen bezüglich des Einfuhrdokumentes ist. Da es also möglich ist, dass ein einziger Verstoß mit einer gestaffelten Geldbuße aufgrund von Artikel 70 § 1 des

Mehrwertsteuergesetzbuches und mit einer gestaffelten Geldbuße aufgrund von Artikel 70 § 2 oder § 3 geahndet wird, ist jeweils vorgesehen, dass in diesem besonderen Fall nur die gestaffelte Geldbuße aufgrund von Artikel 70 § 2 oder § 3 verhängt wird:

« Il y a lieu d'éviter un cumul de pénalités lorsqu'une personne commet une irrégularité punie à la fois par l'article 70, § 2, et par l'article 70, § 1er, (absence de facture et de comptabilisation de l'opération : indication d'un prix inférieur à la réalité). C'est pourquoi le § 2, alinéa 3, de l'article 70 prévoit que seule l'amende prévue au § 2 est appliquée » (ebenda, SS. 63-64).

B.1.4. Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches legt eine Regelung fest, die Anwendung findet auf « Verstöße gegen Gesetzes- oder Verordnungsbestimmungen zur Gewährleistung der Zahlung der Steuer, die nicht in den §§ 1, 2 und 3 desselben Artikels erwähnt sind » (ebenda, 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 Mehrwertsteuergesetzbuches).

B.1.5. 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 Mehrwertsteuergesetzbuches 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 » (*Belgisches Staatsblatt* vom 17. Juli 2012, S. 39014).

B.2.1. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 70 §§ 1 und 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches mit den Artikeln 10, 11 und 172

der Verfassung, insofern die darin vorgesehenen Geldbußen auch dann zu entrichten sind, « wenn sie wegen ein und desselben Verstoßes verhängt wurden, während eine solche Kumulierung von Sanktionen ausgeschlossen wird, wenn gleichzeitig gegen die Entrichtungspflicht und gegen die Fakturierungspflicht oder die Verpflichtung zur Erstellung eines Einfuhrdokumentes verstoßen wird ».

B.2.2. Dem Verfahren vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan ist zu entnehmen, dass sich die Frage in Wirklichkeit auf die Verbindung von Geldbußen aufgrund von Artikel 70 § 1 beziehungsweise Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches für mehrere Verstöße, die gleichzeitig stattgefunden haben, bezieht. Insbesondere scheint aus der Begründung der Vorlageentscheidung hervorzugehen, dass sich die Frage auf die Situation eines Steuerpflichtigen bezieht, der sich gleichzeitig Verstößen gegen die Entrichtungspflicht (infolge eines Verstoßes gegen die Fakturierungspflicht, wodurch aufgrund von Artikel 70 § 2 Absatz 3 nur die Geldbuße wegen des Verstoßes gegen die Fakturierungspflicht verhängt wurde) einerseits und gegen die Verpflichtung zur Erklärung in Bezug auf die Aufnahme der Tätigkeit, zur Einreichung periodischer Erklärungen und zur Einreichung einer jährlichen Kundenliste (jeweils Verstöße gegen Artikel 53 § 1 Absatz 1 Nrn. 1 und 2 und Artikel 53*octies* § 1 Absatz 5 des Mehrwertsteuergesetzbuches, die aufgrund von Artikel 70 § 4 geahndet werden) andererseits schuldig macht. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diesen Fall.

B.2.3. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht ebenfalls hervor, dass in der Vorabentscheidungsfrage in Wirklichkeit der in B.2.1 erwähnte Fall mit dem Fall verglichen wird, in dem Artikel 70 § 2 Absatz 3 oder § 3 Absatz 3 angewandt wird. Aus dem in B.1.3 Erwähnten geht hervor, dass Artikel 70 § 2 Absatz 3 und § 3 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches sich nicht auf bloß gleichzeitige Verstöße bezieht, aber vielmehr die Verbindung der gestaffelten Geldbußen ausschließt, wenn ein einziger Verstoß gleichzeitig durch Artikel 70 § 1 und durch Artikel 70 § 2 oder § 3 geahndet wird. Der Gerichtshof behandelt die Vorabentscheidungsfrage in dieser Auslegung.

B.3.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.3.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.3.3. Der Gesetzgeber kann besonders schwere Strafen auf den Gebieten verhängen, auf denen das Ausmaß und die Häufigkeit des Betrugs den Interessen der Gemeinschaft ernsthaft schaden.

Wie aus dem in B.1.5 Erwähnten hervorgeht, bezweckt die Anwendung der gestaffelten Geldbußen aufgrund von Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches, angesichts der Nichteinhaltung der verschiedenen im Rahmen des Mehrwertsteuergesetzbuches geltenden formellen Verpflichtungen eine abschreckende Wirkung zu schaffen und die Steuerpflichtigen dazu anzuhalten, ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Wie der Ministerrat in seinen Schriftsätzen anmerkt, führen die mit gestaffelten Geldbußen geahndeten Verstöße dazu, dass sowohl die Tätigkeiten des Betreffenden als auch die Tätigkeiten gegebenenfalls anderer Steuerpflichtiger schwerer zu kontrollieren sind.

Die vom Zivilrichter vorgenommene Anwendung einer Regel, bei der in dem Fall, dass während derselben Zeitspanne ein aufgrund von Artikel 70 § 1 geahndeter Verstoß gegen die Entrichtungspflicht begangen wird und ein mit einer gestaffelten Geldbuße geahndeter Verstoß begangen wird, nur die gestaffelte Geldbuße verhängt wird, wäre nicht vereinbar mit dem Sanktionssystem von Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches. Dies würde nämlich dazu führen, dass bei Verstößen gegen die durch das Mehrwertsteuergesetzbuch auferlegten formellen Verpflichtungen, die gleichzeitig mit Verstößen, welche mit einer gestaffelten Geldbuße geahndet werden, begangen werden, nur eine einzige gestaffelte Geldbuße von maximal 5 000 Euro verhängt werden könnte. Eine solche Maßnahme hätte nicht die abschreckende Wirkung, die der Gesetzgeber mit den beanstandeten steuerrechtlichen Geldbußen erzielen muss.

B.4.1. Die in Artikel 70 § 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches 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.

Der Gerichtshof muss daher bei seiner Prüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung die in diesem Artikel 6 enthaltenen Garantien berücksichtigen, insbesondere die Garantie, dass ein unabhängiger und unparteiischer Richter eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis über die durch die zuständige Verwaltungsbehörde auferlegte Geldbuße ausüben kann.

B.4.2. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers zu beurteilen, ob es angebracht ist, die Verwaltung und den Richter zu strengem Auftreten zu zwingen, wenn diese Übertretungen besonders dem Allgemeinwohl schaden. Wenn er aber urteilt, dass es der Verwaltung möglich sein muss, das Strafmaß den Umständen anzupassen, dann darf nichts, was der Beurteilung der Verwaltung unterliegt, der Kontrolle durch den Richter entzogen werden können.

B.4.3. Daraus folgt, dass Artikel 70 §§ 1 und 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist, insoweit er dahin ausgelegt wird, dass er dem mit einem Einspruch gegen einen Zahlungsbefehl befassten Richter die Möglichkeit einräumt, über die Entscheidung zur Verhängung steuerrechtlicher Geldbußen eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis auszuüben.

Somit kann der Richter untersuchen, ob die Entscheidung der Verwaltung *de jure* und *de facto* gerechtfertigt ist und ob die durch die Verwaltung zu beachtenden gesetzlichen Bestimmungen und allgemeinen Grundsätze, u.a. der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, respektiert worden sind. Gegebenenfalls wird er die Geldbuße innerhalb der der Verwaltung gezogenen Grenzen anpassen, im vorliegenden Fall aufheben oder herabsetzen können.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Vorbehaltlich der in B.4.3 erwähnten Auslegung verstößt Artikel 70 §§ 1 en 4 des Mehrwertsteuergesetzbuches nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 18. Juli 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Luc Lavrysen