

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

9. November 2006 \*

In der Rechtssache C-433/04

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Artikel 226 EG, eingereicht am 8. Oktober 2004,

**Kommission der Europäischen Gemeinschaften**, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Königreich Belgien**, vertreten durch E. Dominkovits als Bevollmächtigte im Beistand von B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

Beklagter,

\* Verfahrenssprache: Französisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter J. N. Cunha Rodrigues und E. Levits (Berichterstatter),

Generalanwalt: A. Tizzano,  
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 6. April 2006

folgendes

**Urteil**

- In ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 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 (im Folgenden: Abzugspflicht), und ihnen eine gesamtschuldnerische Haftung für die Abgabenschulden dieser Vertragspartner auferlegt (im Folgenden: gesamtschuldnerische Haftung).

## Nationaler rechtlicher Rahmen

- 2 Der belgische Code des impôts sur les revenus (Einkommensteuergesetz) von 1992, koordiniert durch die Königliche Verordnung vom 10. April 1992 (Supplément au *Moniteur belge* vom 30. Juli 1992) in der durch die Königliche Verordnung vom 26. Dezember 1998 betreffend Maßnahmen zur Anpassung der Regelung der gesamtschuldnerischen Haftung für Sozialabgaben und Steuerschulden nach Artikel 43 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 über die Modernisierung der sozialen Sicherheit und zur Gewährleistung der Lebensfähigkeit der gesetzlichen Rentenversicherungssysteme (arrêté royal du 26 décembre 1998 portant des mesures en vue d'adapter la réglementation relative à la responsabilité solidaire pour les dettes sociales et fiscales en application de l'article 43 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions, *Moniteur belge* vom 31. Dezember 1998, S. 42140) geänderten Fassung (im Folgenden: CIR 92), enthält in seinem Titel VII über die Veranlagung zur Steuer und über deren Beitreibung ein Kapitel VIII („Steuerbeitreibung“), das einen Abschnitt II („Tätigkeiten, für die ein registrierter Unternehmer zu beauftragen ist“) umfasst.
- 3 Im Bausektor fallen verschiedene Tätigkeiten gemäß Artikel 400 Nr. 1 CIR 92 unter eine Königliche Verordnung.
- 4 Artikel 402 CIR 92 bestimmt:

„§ 1 Ein Auftraggeber, der für die in Artikel 400 Nr. 1 genannten Arbeiten auf einen Unternehmer zurückgreift, der bei Vertragsabschluss nicht registriert ist, haftet gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Steuerschuld seines Vertragspartners.

§ 2 Ein Unternehmer, der für die in Artikel 400 Nr. 1 genannten Arbeiten auf einen Subunternehmer zurückgreift, der bei Vertragsabschluss nicht registriert ist, haftet gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Steuerschuld seines Vertragspartners.

...

§ 5 Die gesamtschuldnerische Haftung ist auf 35 % des Gesamtpreises ohne Mehrwertsteuer der Arbeiten, die dem nicht registrierten Unternehmer oder Subunternehmer aufgetragen wurden, begrenzt.

Sie kann ungeachtet des Datums ihrer Festlegung für die Zahlung der Hauptsumme sowie von Zuschlägen, Kosten und Zinsen in Anspruch genommen werden bei:

1. allen Schulden in Sachen direkte Steuern und den Einkommensteuern gleichgesetzte Steuern in Bezug auf Besteuerungszeiträume, in denen die betreffenden Arbeiten ausgeführt wurden, und auf vorhergehende Besteuerungszeiträume,

2. allen Schulden in Sachen Vorabzüge in Bezug auf Zeiträume, in denen die Arbeiten ausgeführt wurden, und auf vorhergehende Zeiträume,

3. Steuerforderungen ausländischen Ursprungs, für die im Rahmen eines internationalen Abkommens um Amtshilfe bei der Eintreibung ersucht wird.

...“

5 Artikel 403 CIR 92 bestimmt:

„§ 1 Ein Auftraggeber, der einem Unternehmer, der zum Zahlungszeitpunkt nicht registriert ist, den Preis der in Artikel 400 Nr. 1 genannten Arbeiten ganz oder

teilweise zahlt, ist verpflichtet, bei der Zahlung 15 % des von ihm geschuldeten Betrages ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und gemäß den vom König festgelegten Modalitäten an den von diesem bestimmten Beamten zu zahlen.

§ 2 Ein Unternehmer, der einem Subunternehmer den Preis der in Artikel 400 Nr. 1 genannten Arbeiten ganz oder teilweise zahlt, ist verpflichtet, bei der Zahlung 15 % des von ihm geschuldeten Betrages ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und gemäß den vom König festgelegten Modalitäten an den von diesem bestimmten Beamten zu zahlen.

Der Unternehmer ist jedoch gemäß den vom König festgelegten Bedingungen und Modalitäten von der Abzugs- und Zahlungspflicht nach Absatz 1 befreit, wenn der Subunternehmer zum Zeitpunkt der Zahlung als Unternehmer registriert ist.

§ 3 Gegebenenfalls werden die gemäß diesem Artikel gezahlten Beträge von dem Betrag abgezogen, für den der Auftraggeber oder der Unternehmer gemäß Artikel 402 haftet.“

- 6 Artikel 404 CIR 92 bestimmt, dass dem Auftraggeber oder, im Fall des Artikels 403 § 2 CIR 92, dem Unternehmer eine Geldbuße, die doppelt so hoch wie der geschuldete Betrag ist, auferlegt wird, wenn der Abzug nach Artikel 403 CIR 92 nicht vorgenommen wird.

7 Artikel 406 § 1 CIR 92 bestimmt:

„Ein gemäß Artikel 403 gezahlter Betrag wird zuerst für die Begleichung der in Artikel 402 erwähnten Steuerschuld, dann der Geldbußen und dann der Mehrwertsteuerschulden verwendet.“

8 Nach Artikel 407 CIR 92 sind die Artikel 402 und 403 nicht auf den Auftraggeber anwendbar, wenn es sich bei diesem um eine natürliche Person handelt, die Arbeiten zu rein privaten Zwecken durchführen lässt.

9 Die in Artikel 400 Nr. 1 CIR 92 genannten Tätigkeiten sind in Artikel 1 der Königlichen Verordnung vom 26. Dezember 1998 zur Durchführung der Artikel 400, 401, 403, 404 und 406 [CIR 92] und des Artikels 30bis des Gesetzes vom 27. Juni 1969 zur Überarbeitung des Arrêté-loi vom 28. Dezember 1944 über die soziale Sicherheit der Arbeitnehmer (arrêté royal du 26 décembre 1998 portant exécution des articles 400, 401, 403, 404 et 406 [CIR 92] et de l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *Moniteur belge* vom 31. Dezember 1998, S. 42147) erwähnt. Gemäß § 1 dieses Artikels geht es dabei um folgende Tätigkeiten:

„1. Durchführung einer Bauleistung. Unter Bauleistung ist zu verstehen: jede Bau-, Änderungs-, Fertigstellungs-, Ausbau-, Reparatur-, Instandhaltungs-, Reinigungs- und Abrissarbeit betreffend eine unbewegliche Sache oder einen Teil davon sowie jeder Vorgang, der die Lieferung einer beweglichen Sache und zugleich ihren Einbau in eine unbewegliche Sache betrifft, so dass diese bewegliche Sache fester Bestandteil der unbeweglichen Sache wird;

2. jeder Vorgang, selbst wenn er nicht in Nr. 1 genannt ist, soweit er die Lieferung folgender Teile und zugleich ihren Einbau in das Gebäude betrifft:

- a) alle für die Installation einer Zentralheizung oder einer Klimaanlage erforderlichen Bestandteile oder Teile davon, einschließlich der Brenner, Tanks und mit dem Kessel oder den Heizkörpern verbundenen Regler;
  
- b) alle für die Sanitärinstallationen des Gebäudes erforderlichen Bestandteile oder Teile davon und allgemein alle fest eingebauten Geräte für den Sanitär- oder Hygienegebrauch, die an eine Wasser- oder Abwasserleitung angeschlossen sind;
  
- c) alle für die Elektroinstallationen des Gebäudes erforderlichen Bestandteile oder Teile davon mit Ausnahme der Leuchten und Lampen;
  
- d) alle für die Installation elektrischer Klingelanlagen, von Brandmelde- und von Diebstahlalarmanlagen sowie von internen Telefonanlagen erforderlichen Bestandteile oder Teile davon;
  
- e) Schränke, Abguss- und Spülbecken, Spültische und -unterschränke, WC-Schränke und -Unterschränke, Abzugshauben, Ventilatoren und Lüfter für Küchen oder Badezimmer;
  
- f) Rollläden, Fensterläden und Rollos an der Gebäudeaußenseite;

3. jeder Vorgang, der, selbst wenn er nicht in Nr. 1 genannt ist, die Lieferung und zugleich den Einbau von Wandverkleidungen oder Bodenbelägen betrifft, unabhängig davon, ob eine Verbindung mit dem Gebäude erfolgt oder für den Einbau lediglich vor Ort der Zuschnitt auf die zu bedeckenden Oberflächen erforderlich ist;

4. Befestigungs-, Einbau-, Reparatur-, Instandhaltungs- und Reinigungsarbeiten für die in den Nrn. 2 und 3 genannten Sachen;

5. Zurverfügungstellen von Personal für die Durchführung einer in diesem Artikel genannten Tätigkeit.“

<sup>10</sup> Artikel 23 dieser Königlichen Verordnung, durch den Artikel 209 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des [CIR 92] vom 27. August 1993 geändert wird, regelt die Modalitäten, nach denen die gemäß Artikel 403 CIR 92 abgezogenen Beträge erstattet werden können. Gemäß diesem Artikel 23 werden die abgezogenen Beträge, wenn sie nicht zur Begleichung von Steuerschulden verwendet werden, dem Antragsteller schnellstmöglich und spätestens binnen sechs Monaten nach Eingang des ordnungsgemäßen Erstattungsantrags erstattet.

## **Vorverfahren**

<sup>11</sup> Die Kommission teilte dem Königreich Belgien im Mahnschreiben vom 13. Februar 2001 und danach in der mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 23. Oktober 2001 mit, dass ihrer Ansicht nach die nationalen Vorschriften betreffend die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung nicht mit den Artikeln 49 EG und 50 EG vereinbar sind. Der Mitgliedstaat wurde in der Stellungnahme



aufgefordert, die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um der Stellungnahme binnen zwei Monaten nach ihrer Zustellung nachzukommen. Da sie die Antwort des Königreichs Belgien auf diese Stellungnahme nicht zufrieden stellte, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

## Zur Klage

### *Zum Streitgegenstand*

- 12 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die belgische Regierung Einwände gegen die von der Kommission gewählte Vorgehensweise erhoben und geltend gemacht hat, dass die Prüfung der Abzugspflicht und der gesamtschuldnerischen Haftung vor der Prüfung der Pflicht zur Registrierung hätte erfolgen müssen, da die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung Bestandteil eines weiterreichenden Systems zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung seien. Wenn das Gemeinschaftsrecht der Pflicht zur Registrierung nicht entgegenstehe, seien auch die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar anzusehen.
- 13 Dazu genügt die Feststellung, dass die Frage der Vereinbarkeit der Pflicht zur Registrierung mit dem Gemeinschaftsrecht nicht notwendigerweise entscheidend für die Vereinbarkeit der Abzugspflicht und der gesamtschuldnerischen Haftung mit diesem ist.
- 14 Daher kann, anders als in der Rechtssache C-98/04 (Urteil vom 4. Mai 2006, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2006, I-4003), die Prüfung der Abzugspflicht und der gesamtschuldnerischen Haftung unabhängig von der Prüfung der Pflicht zur Registrierung erfolgen.

## *Zum Vorwurf der Vertragsverletzung*

### Vorbringen der Parteien

- 15 Die Kommission bringt vor, die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung seien unvereinbar mit den Artikeln 49 EG und 50 EG, weil sie Auftraggeber und Unternehmer davon abhalten könnten, auf Vertragspartner zurückzugreifen, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert seien, so dass ein echtes Hindernis für die Dienstleister geschaffen werde, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert seien und dort ihre Dienste anbieten wollten.
- 16 Weder bei der Abzugspflicht noch bei der gesamtschuldnerischen Haftung handele es sich um eine gerechtfertigte Maßnahme.
- 17 Existierten keine Steuerschulden, deren Beitreibung die belgischen Behörden angeblich durch die Abzugspflicht gewährleisten wollten, sei diese in den meisten Fällen, in denen ein nicht in Belgien ansässiger Dienstleister dort Arbeiten aufgrund der Dienstleistungsfreiheit durchführe, nicht durch zwingende Gründe zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen gerechtfertigt.
- 18 Die allgemeine Auferlegung der Abzugspflicht gehe auf jeden Fall über das mit dieser verfolgte Ziel hinaus, und in den besonderen Fällen, in denen Steuerschulden in Belgien zu zahlen oder beizutreiben seien, könnten andere, weniger beschränkende Maßnahmen angewandt werden, die zur Erreichung des angestrebten Zieles besser geeignet seien.

- 19 Die gesamtschuldnerische Haftung ist nach Ansicht der Kommission unverhältnismäßig, da es weniger beschränkende Maßnahmen gebe, um zu gewährleisten, dass etwaige Steuerschulden des Vertragspartners bezahlt oder beigetrieben würden.
- 20 Außerdem beanstandet die Kommission, dass die gesamtschuldnerische Haftung des Auftraggebers oder des Unternehmers nicht nur auf Steuerschulden des Vertragspartners für Arbeiten, die für sie durchgeführt wurden, sondern auch auf alle seine die Zeit der Durchführung der Arbeiten sowie die Zeit davor betreffenden Steuerschulden angewandt werde und somit auch Steuerschulden erfasse, die für andere Personen ausgeführte Arbeiten betreffen.
- 21 Die Kommission kritisiert auch, dass die gesamtschuldnerische Haftung selbst dann automatisch angewandt werde, wenn kein Verschulden des Auftraggebers oder des Unternehmers vorliege, und macht geltend, dass die Verteidigungsrechte des gesamtschuldnerisch haftenden Auftraggebers oder Unternehmers dadurch verletzt würden, dass er die Begründetheit der Steuerschulden nicht bestreiten könne.
- 22 Die belgische Regierung erwidert, dass die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung als Modalitäten zur Beitreibung von Steuerschulden im Bausektor weder den Marktzugang noch die Dienstleistungsfreiheit beschränkten. Da die streitigen Maßnahmen unabhängig davon angewandt würden, ob es sich bei den Vertragspartnern um in Belgien oder aber um in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Unternehmen handele, bleibe die Kommission den Beweis dafür schuldig, dass die belgischen Wirtschaftsteilnehmer weniger dazu neigten, auf in einem anderen Mitgliedstaat ansässige nicht registrierte Vertragspartner zurückzugreifen, als auf nicht registrierte belgische Vertragspartner.
- 23 Außerdem seien die streitigen Maßnahmen durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses an der Bekämpfung der Steuerhinterziehung im Bausektor gerechtfertigt. Die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung seien Teil

eines Systems der allgemeinen Abschreckung von Systemen zur Steuerhinterziehung und der Verhinderung solcher Systeme, mit dem zum einen ein Anreiz für die Inanspruchnahme von registrierten Vertragspartnern geboten und zum anderen die Beitreibung der Steuerschulden der nicht registrierten Vertragspartner sichergestellt werden solle.

24 Außerdem bestreitet die belgische Regierung das Vorbringen der Kommission, dass die ausländischen Dienstleister im Allgemeinen in Belgien keine direkten oder indirekten Steuern zahlen müssten. Würde auf einer Baustelle eine gewisse Bauzeit überschritten, unterlägen die dort erzielten Gewinne der Steuer für Gebietsfremde in Belgien, und die Vergütungen, die das Unternehmen, das solche Bauarbeiten durchführe, seinen in Belgien beschäftigten Mitarbeitern zahle, seien ebenfalls zu versteuern, so dass der ausländische Dienstleister möglicherweise von diesen Vergütungen vorab Berufsabgaben abziehen müsse. Ebenso könne ein Dienstleister verpflichtet sein, diesen Vorabzug von den Vergütungen vorzunehmen, die den ausländischen Mitarbeitern, die binnen 12 Monaten mehr als 183 Tage in Belgien beschäftigt gewesen seien, oder den in Belgien ansässigen Mitarbeitern gezahlt würden. Außerdem führt die belgische Regierung mehrere Fälle an, in denen ein Dienstleister aus einem anderen Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer entrichten muss, u. a. wenn sein Vertragspartner in Bezug auf diese Steuer keine regelmäßige Voranmeldung abgeben muss (z. B. Krankenhäuser und Bildungseinrichtungen) oder ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger ist, der in Belgien weder einen festen Sitz noch einen verantwortlichen Vertreter hat.

25 Die belgische Regierung verweist auf das Urteil vom 10. Mai 1995 in der Rechtssache C-384/93 (*Alpine Investments*, Slg. 1995, I-1141) und macht geltend, dass es mangels Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene nicht unverhältnismäßig sei, allgemein und unterschiedslos anwendbare Regelungen einzuführen, um die Steuerhinterziehung im Bausektor wirksam zu bekämpfen.

26 Zudem habe sich die Beitreibung der Steuerschulden auf den herkömmlichen Wegen (insbesondere nachträglich auf dem Rechtsweg) im besonderen Fall der Vermittler von Arbeitskräften als unwirksam erwiesen.

- 27 In Bezug auf die gesamtschuldnerische Haftung im Besonderen weist die belgische Regierung darauf hin, dass die Kommission sich zu Unrecht auf die Lage der belgischen Auftraggeber und Unternehmer gestützt habe, anstatt die Lage der nicht registrierten Vertragspartner zu prüfen und die Angemessenheit der fraglichen Maßnahme im Hinblick auf das mit dieser verfolgte Ziel zu beurteilen.

### Würdigung durch den Gerichtshof

- 28 Zunächst ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung Artikel 49 EG nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen — selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende und für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten — verlangt, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten von Dienstleistenden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringen, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-76/90, Säger, Slg. 1991, I-4221, Randnr. 12, vom 7. Februar 2002 in der Rechtssache C-279/00, Kommission/Italien, Slg. 2002, I-1425, Randnr. 31, vom 13. Februar 2003 in der Rechtssache C-131/01, Kommission/Italien, Slg. 2003, I-1659, Randnr. 26, vom 19. Januar 2006 in der Rechtssache C-244/04, Kommission/Deutschland, Slg. 2006, I-885, Randnr. 30, und vom 15. Juni 2006 in der Rechtssache C-255/04, Kommission/Frankreich, Slg. 2006, I-5251, Randnr. 37).
- 29 Wie der Generalanwalt in Nummer 25 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, fallen Maßnahmen, die geeignet sind, den Wirtschaftsteilnehmer von der Ausübung der Dienstleistungsfreiheit abzuhalten, unter das im EG-Vertrag niedergelegte Verbot (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. November 2001 in der Rechtssache C-17/00, De Coster, Slg. 2001, I-9445, Randnr. 33, vom 11. Dezember 2003 in der Rechtssache C-289/02, AMOK, Slg. 2003, I-15059, Randnr. 36, und vom 18. März 2004 in der Rechtssache C-8/02, Leichtle, Slg. 2004, I-2641, Randnr. 32).

- 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.
- 33 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes kann eine nationale Regelung, die zu einem nicht auf Gemeinschaftsebene harmonisierten Bereich gehört und für alle in dem betreffenden Mitgliedstaat tätigen Personen oder Unternehmen gilt, gerechtfertigt sein, obwohl sie eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit bewirkt, soweit sie auf einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses beruht und dieses nicht bereits durch Vorschriften geschützt wird, denen der Dienst-

leistende im Mitgliedstaat seiner Niederlassung unterliegt, und sofern sie geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist (vgl. Urteile Säger, Randnr. 15, vom 23. November 1999 in den Rechtssachen C-369/96 und C-376/96, Arblade u. a., Slg. 1999, I-8453, Randnrn. 34 und 35, vom 24. Januar 2002 in der Rechtssache C-164/99, Portugaia Construções, Slg. 2002, I-787, Randnr. 19, vom 7. Februar 2002, Kommission/Italien, Randnr. 33, vom 21. Oktober 2004 in der Rechtssache C-445/03, Kommission/Luxemburg, Slg. 2004, I-10191, Randnr. 21, und Kommission/Deutschland, Randnr. 31).

- 34 Da die belgische Regierung geltend gemacht hat, dass die streitigen Maßnahmen durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses betreffend die Bekämpfung der Steuerhinterziehung im Bausektor gerechtfertigt seien, ist zu prüfen, ob eine solche Rechtfertigung durchgreift.
- 35 Der Gerichtshof hat hierzu zwar entschieden, dass die Bekämpfung der Steuerflucht und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen Beschränkungen der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen können (vgl. Urteile vom 8. Juli 1999 in der Rechtssache C-254/97, Baxter u. a., Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18, vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98, Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 39, und vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 27), aber er hat auch darauf hingewiesen, dass eine allgemeine Annahme, dass es zu Steuerhinterziehungen oder -umgehungen kommen werde, eine steuerliche Maßnahme, die die Ziele des EG-Vertrags beeinträchtigt, nicht rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Belgien, Randnr. 45, und vom 4. März 2004, Frankreich/Kommission, Randnr. 27).
- 36 Selbst wenn man hier davon ausgeht, dass die Dienstleister, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert sind, in manchen der von der belgischen Regierung angeführten Fälle verpflichtet sein können, Steuern und andere Abgaben abzuführen, deren Beitreibung durch die Abzugspflicht und die gesamtschuldnerische Haftung gewährleistet werden soll, ist doch unstrittig, dass die Anwendung dieser Maßnahmen sich nicht auf diese Fälle beschränkt.

- 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 abgabepflichtig 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.

## **Kosten**

43 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Königreich Belgien mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 50 EG verstoßen, 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.**
- 2. Das Königreich Belgien trägt die Kosten.**

Unterschriften