

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

18. Oktober 2012(*)

„Freier Dienstleistungsverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Steuerabzug an der Quelle, den der gebietsansässige Dienstleistungsempfänger von der Vergütung, die einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer geschuldet wird, vorzunehmen hat – Keine solche Verpflichtung bei einem gebietsansässigen Dienstleistungserbringer“

In der Rechtssache C-498/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Niederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 24. September 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Oktober 2010, in dem Verfahren

X NV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Richters A. Tizzano in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Ersten Kammer sowie der Richter A. Borg Barthet, E. Levits (Berichterstatter), J.-J. Kasel und M. Safjan,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 17. November 2011, unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der X NV, vertreten durch F. A. Engelen und S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch B. Koopman und C. Wissels als Bevollmächtigte,
- der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux und M. Jacobs als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und J. Möller als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und N. Rouam als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

- der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Falk und S. Johannesson als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Seeboruth als Bevollmächtigten,
- der Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 21. Dezember 2011 folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 56 AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der X NV (im Folgenden: X), einem semiprofessionellen Fußballverein („betaaldvoetbalorganisatie“) mit Sitz in den Niederlanden, und dem Staatssecretaris van Financiën wegen des Quellensteuerabzugs bei der Entgeltzahlung an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer.

Rechtlicher Rahmen

Niederländisches Recht

3 Art. 1 der Wet op de loonbelasting (Lohnsteuergesetz) 1964 (im Folgenden: Wet LB 1964) lautet:

„Von Arbeitnehmern oder den für sie zur Einbehaltung Verpflichteten, von Künstlern, von Berufssportlern, von ausländischen Vereinigungen und von anderen natürlichen Personen, die durch dieses Gesetz oder aufgrund dieses Gesetzes bezeichnet sind, wird eine als ‚Lohnsteuer‘ bezeichnete direkte Steuer erhoben.“

4 Bis zum 1. Januar 2007 hieß es in Art. 5b Abs. 1 und 3 der Wet LB 1964:

„1. Eine ausländische Vereinigung im Sinne dieses Gesetzes und der auf ihm beruhenden Bestimmungen ist eine Gruppe natürlicher oder juristischer Personen, die ihren Hauptwohnsitz bzw. ihre Hauptniederlassung nicht in den Niederlanden haben und deren Mitglieder in den Niederlanden einzeln oder gemeinsam aufgrund eines Vertragsverhältnisses von kurzer Dauer oder vorübergehend auf anderer Grundlage als Künstler auftreten oder berufsmäßig eine Sportdisziplin ausüben.

...

3. Tritt ein Mitglied einer ausländischen Vereinigung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit einer zur Einbehaltung verpflichteten Person, die nicht in den Niederlanden ansässig ist, auf oder übt es im Rahmen eines solchen Arbeitsverhältnisses berufsmäßig eine Sportdisziplin aus, wird die Lohnsteuer nach den für die ausländische Vereinigung geltenden Bestimmungen erhoben.“

5 Seit dem 1. Januar 2007 ist dieser Artikel wie folgt gefasst:

„Eine ausländische Vereinigung im Sinne dieses Gesetzes und der auf ihm beruhenden Bestimmungen ist eine Gruppe natürlicher Personen oder Körperschaften, die ihren Hauptwohnsitz bzw. ihre Hauptniederlassung nicht in den Niederlanden haben und deren Mitglieder in den

Niederlanden einzeln oder gemeinsam aufgrund eines Vertragsverhältnisses von kurzer Dauer als Künstler auftreten oder berufsmäßig eine Sportdisziplin ausüben, es sei denn:

...

2. nach durch ministerielle Regelung zu erlassenden Vorschriften wird glaubhaft gemacht, dass die Vereinigung hauptsächlich aus Mitgliedern besteht, die in einem Land ihren Wohnsitz oder ihren Sitz haben, mit dem das Königreich der Niederlande ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen hat, oder wenn sie in den Niederlanden, den niederländischen Antillen oder auf Aruba ihren Wohnsitz oder ihre Niederlassung haben.“

6 Art. 8a Abs. 1 der Wet LB 1964 lautet:

„Bei Künstlern, Berufssportlern oder ausländischen Vereinigungen, ist, wenn der Auftritt oder die Ausübung des Sports aufgrund eines Vertragsverhältnisses von kurzer Dauer erbracht wird, zur Einbehaltung verpflichtet:

a. wenn die Gage die Person erhält, mit der der Auftritt oder die Ausübung des Sports vereinbart worden ist: die Person, mit der der Auftritt oder die Ausübung des Sports vereinbart worden ist;

b. wenn ein Dritter die Gage erhält: dieser Dritte.“

7 In Art. 35g der Wet LB 1964 ist bestimmt:

„1. Bei ausländischen Vereinigungen bemisst sich die Steuer nach der Gage.

2. Gage ist alles, was die ausländische Vereinigung für den Auftritt oder die Ausübung des Sports in den Niederlanden erhält. Zur Gage zählen auch Kostenerstattungen und befristete oder bedingte Ansprüche auf eine oder mehrere Zahlungen oder Leistungen.

3. Nicht zur Gage zählen:

a. Erstattungen und Leistungen für Getränke und Esswaren sowie Mahlzeiten ...;

b. Erstattungen von Reise- und Aufenthaltskosten – mit Ausnahme der Kosten für einen selbst durchgeführten Transport –, die für die ordnungsgemäße Durchführung des Auftritts oder der Ausübung des Sport erforderlich sind, vorausgesetzt, dass die Vereinigung der zur Einbehaltung verpflichteten Person die Belege zukommen lässt und diese sie verwaltet und zu Kontrollzwecken zur Verfügung hält;

c. Leistungen zur Vermeidung von Reise- und Aufenthaltskosten für die ordnungsgemäße Durchführung des Auftritts oder der Ausübung des Sports;

...

4. Nicht zur Gage zählt, was nach einem Bescheid des Inspecteur als nicht zur Gage zählende Erstattung gelten kann (Kostenerstattungsbescheid). Der Kostenerstattungsbescheid wird vom Inspecteur auf Antrag erteilt und ist beschwerdefähig. Der Antrag wird von der Vereinigung oder der zum Einbehalt verpflichteten Person vor dem Auftritt oder der Ausübung des Sports oder von der zum Einbehalt verpflichteten Person spätestens einen Monat nach dem Auftritt oder der Ausübung des Sports gestellt ...“

8 Nach Art. 35h Abs. 1 der Wet LB 1964 beträgt die geschuldete Steuer 20 % der Gage.

Abkommen zwischen dem Königreich der Niederlande und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland

9 Art. 17 des Abkommens vom 7. November 1980 zwischen dem Königreich der Niederlande und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: Doppelbesteuerungsabkommen) lautet:

„1. Ungeachtet der Artikel 14 und 15 können Gewinne oder Einkünfte, die eine in einem der Staaten ansässige Person als Künstler ... oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.

2. Fließen Gewinne oder Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so können diese Gewinne oder Einkünfte ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 in dem Staat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.“

10 In Art. 22 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens ist bestimmt:

„Im Rahmen der Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über die Anrechnung der in einem Gebiet außerhalb des Vereinigten Königreichs zu zahlenden Steuer auf die Steuer des Vereinigten Königreichs (jedoch unbeschadet der hierin enthaltenen allgemeinen Grundsätze) wird folgende Steueranrechnung gewährt:

a. Die nach dem Recht der Niederlande und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen von Gewinnen, Einkünften oder steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen aus Quellen innerhalb der Niederlande unmittelbar oder im Abzugswege zu zahlende niederländische Steuer (bei Dividenden aber nicht die Steuer von den Gewinnen, aus denen die Dividenden gezahlt werden) kann auf die Steuern des Vereinigten Königreichs angerechnet werden, die anhand der Gewinne, Einkünfte oder steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne berechnet werden, die der Berechnung der niederländischen Steuer dienen;

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Im Juli 2002 und im März 2004 vereinbarte X mit zwei semiprofessionellen Fußballvereinen mit Sitz im Vereinigten Königreich jeweils ein Freundschaftsspiel. Die Spiele wurden im August 2002 bzw. im August 2004 in den Niederlanden ausgetragen.

12 X zahlte den Vereinen für die Spiele 133 000 Euro bzw. 50 000 Euro. Die Vereine zahlten dieses Geld nicht an ihre Spieler aus.

13 Da X die Lohnsteuer für die genannten Beträge nicht einbehalten und nicht abgeführt hatte, wurden gegen sie Nacherhebungsbescheide über Lohnsteuer in Höhe von 26 050 Euro und 9 450 Euro erlassen, was nach Abzug bestimmter Kosten 20 % der gezahlten Beträge entspricht.

14 X erhob gegen die Entscheidungen über die Nacherhebungsbescheide Klage; die Rechtbank te 's-Gravenhage erklärte die Entscheidungen und die entsprechenden Nacherhebungen für nichtig.

15 Auf Berufung des Staatssecretaris van Financiën hob der Gerechtshof te 's-Gravenhage die Urteile der Rechtbank te 's-Gravenhage mit Urteil vom 1. Dezember 2008 auf.

- 16 Da X die niederländische Regelung für eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung im Sinne von Art. 56 AEUV hält, legte sie gegen das Urteil des Gerichtshof te 's-Gravenhage beim Hoge Raad der Nederlanden Kassationsbeschwerde ein.
- 17 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Ist Art. 56 AEUV so auszulegen, dass eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs vorliegt, wenn der Empfänger einer Dienstleistung, die von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleister erbracht wird, aufgrund der Gesetzgebung des Mitgliedstaats, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist und in dem die Dienstleistung erbracht wird, verpflichtet ist, Steuern auf das für diese Dienstleistung geschuldete Entgelt einzubehalten, während diese Einbehaltungspflicht nicht besteht, wenn ein Dienstleister betroffen ist, der in demselben Mitgliedstaat wie der Empfänger der Dienstleistung ansässig ist?
 2.
 - a) Wenn die Antwort auf die vorhergehende Frage dahin lautet, dass eine Vorschrift, die eine Besteuerung eines Dienstleistungsempfängers vorsieht, zu einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs führt, kann dann eine solche Beschränkung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die Erhebung und Beitreibung einer Steuer von ausländischen Gesellschaften zu gewährleisten, die sich nur kurz in den Niederlanden aufhalten und schwierig zu kontrollieren sind, was die Umsetzung der den Niederlanden zugewiesenen Steuerzuständigkeit problematisch macht?
 - b) Ist in diesem Fall von Belang, dass die Vorschrift in einem späteren Stadium für Sachverhalte wie den vorliegenden in dem Sinne geändert wurde, dass einseitig auf die Steuererhebung verzichtet wird, weil sie nicht einfach und effizient durchführbar gewesen sei?
 3. Geht die Vorschrift unter Berücksichtigung der Möglichkeiten, die insbesondere die Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen in der durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 (ABl. L 175, S. 17) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 76/308) für die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Steuern bietet, weiter, als es erforderlich ist?
 4. Ist es für die Beantwortung der vorhergehenden Fragen von Belang, ob die Steuer, die in dem Mitgliedstaat, in dem der Dienstleistungsempfänger niedergelassen ist, für das Entgelt geschuldet wird, mit der Steuer verrechnet werden kann, die in diesem anderen Mitgliedstaat für das Entgelt geschuldet wird?

Zu den Vorlagefragen

- 18 Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die direkten Steuern nach ständiger Rechtsprechung zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 36, vom 8. November 2007, *Amurta*, C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Randnr. 16, und vom 18. Juni 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Randnr. 24).

Zur ersten Frage

- 19 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass die einem Dienstleistungsempfänger durch die Regelung eines Mitgliedstaats auferlegte Verpflichtung, von den Vergütungen, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleistungserbringer gezahlt werden, eine Quellensteuer einzubehalten, während eine solche Verpflichtung bei Vergütungen, die an gebietsansässige Dienstleistungserbringer gezahlt werden, nicht besteht, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne der genannten Bestimmung darstellt.
- 20 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass Art. 56 AEUV der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen innerhalb nur eines Mitgliedstaats erschwert (vgl. u. a. Urteil vom 11. Juni 2009, X und Passenheim-van Schoot, C-155/08 und C-157/08, Slg. 2009, I-5093, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 21 Art. 56 AEUV verlangt nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Aufhebung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs, die darauf beruhen, dass der Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen niedergelassen ist, in dem die Leistung erbracht wird (vgl. Urteile vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Randnr. 31, und vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Randnr. 20).
- 22 Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs sind solche nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. u. a. Urteile vom 4. Dezember 2008, Jobra, C-330/07, Slg. 2008, I-9099, Randnr. 19, und vom 22. Dezember 2010, Tankreederei I, C-287/10, Slg. 2010, I-14233, Randnr. 15).
- 23 Außerdem verleiht Art. 56 AEUV nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte (vgl. Urteile vom 26. Oktober 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Slg. 1999, I-7447, Randnr. 34, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Randnr. 32, und vom 1. Juli 2010, Dijkman und Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Slg. 2010, I-6645, Randnr. 24).
- 24 Das Königreich der Niederlande legt Dienstleistungsempfängern, die im Sportbereich die Dienstleistungen gebietsfremder Dienstleistungserbringer in Anspruch nehmen, die Verpflichtung auf, bei den Vergütungen, die diesen Dienstleistungserbringern gezahlt werden, einen Steuerabzug an der Quelle in Höhe von mindestens 20 % vorzunehmen. Bei gebietsansässigen Dienstleistungserbringern unterliegt der in Rede stehende Dienstleistungsempfänger hingegen nicht einer solchen Verpflichtung.
- 25 Insoweit verweisen die Regierungen, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, auf das Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767); sie machen geltend, die unterschiedliche Behandlung von Vergütungen, je nachdem, ob sie an gebietsansässige oder -fremde Dienstleistungserbringer gezahlt würden, sei dadurch zu erklären, dass auf Steuerpflichtige, die sich in verschiedenen Situationen befänden, zwei verschiedene Besteuerungstechniken angewandt würden. Auch wenn bei einer Vergütung, die einem in den Niederlanden niedergelassenen Dienstleistungserbringer gezahlt werde, kein Steuerabzug an der Quelle erfolge, werde dieser Dienstleistungserbringer mit der niederländischen Körperschaft- oder Einkommensteuer direkt besteuert. Die Notwendigkeit, verschiedene Techniken der Steuererhebung anzuwenden, sei durch die unterschiedliche Stellung des Königreichs der Niederlande zu erklären, je nachdem, ob es sich um einen gebietsansässigen Dienstleistungserbringer handle, der direkt der Kontrolle der niederländischen Finanzbehörden unterliege, oder um einen gebietsfremden, bei dem

das Königreich der Niederlande als Staat der Quelle der Einkünfte agiere und daher nicht einfach beim Steuerpflichtigen die Steuerschuld feststellen und eintreiben könne, sondern auf die Zusammenarbeit mit den Finanzbehörden des Niederlassungsstaats dieses Steuerpflichtigen angewiesen sei.

- 26 Zwar hat der Gerichtshof die Anwendung unterschiedlicher Besteuerungstechniken auf Personen, denen Kapitalerträge zufließen, je nachdem, ob sie gebietsfremd oder -ansässig sind, bereits für zulässig erachtet, weil diese unterschiedliche Behandlung Sachverhalte betraf, die objektiv nicht miteinander vergleichbar waren (Urteil *Truck Center*, Randnr. 41). Da diese unterschiedliche Behandlung außerdem den gebietsansässigen Empfängern nicht unbedingt einen Vorteil verschaffte, hat der Gerichtshof entschieden, dass sie keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellte (Urteil *Truck Center*, Randnrn. 49 und 50).
- 27 Wie die Generalanwältin in Nr. 32 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, sind Dienstleistungsempfänger und Dienstleistungserbringer jedoch zwei unterschiedliche Rechtssubjekte mit jeweils eigenen Interessen, wobei jeder für sich die Dienstleistungsfreiheit in Anspruch nehmen kann, wenn seine Rechte beeinträchtigt sind.
- 28 Unabhängig von den möglichen Auswirkungen des Steuerabzugs an der Quelle auf die steuerliche Situation der gebietsfremden Dienstleistungserbringer kann aber die Verpflichtung, einen solchen Steuerabzug vorzunehmen, weil damit zusätzlicher Verwaltungsaufwand und Haftungsrisiken verbunden sind, grenzüberschreitende Dienstleistungen für die gebietsansässigen Dienstleistungsempfänger weniger attraktiv machen als die von den gebietsansässigen Dienstleistungserbringern erbrachten und diese Dienstleistungsempfänger davon abhalten, die Dienstleistungen gebietsfremder Dienstleistungserbringer in Anspruch zu nehmen.
- 29 Dieses Ergebnis wird nicht durch das Vorbringen der niederländischen Regierung in Frage gestellt, die Auswirkungen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands, der dem Dienstleistungsempfänger aufgebürdet werde, seien zu vernachlässigen, weil dieser bereits verpflichtet sei, andere Steuerabzüge an der Quelle vorzunehmen und die einbehaltenen Beträge an die Finanzverwaltung abzuführen, und würden außerdem durch eine Erleichterung des Verwaltungsaufwands auf Seiten des gebietsfremden Dienstleistungserbringers ausgeglichen, der nur seine Mitwirkungspflichten gegenüber der Finanzverwaltung seines Niederlassungsmitgliedstaats zu erfüllen habe, in den Niederlanden aber keine Steuererklärung abgeben müsse.
- 30 Insoweit genügt der Hinweis, dass auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung nach dem AEU-Vertrag untersagt ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Februar 2000, *Kommission/Frankreich*, C-34/98, Slg. 2000, I-995, Randnr. 49, vom 11. März 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 43, vom 14. Dezember 2006, *Denkavit Internationaal und Denkavit France*, C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Randnr. 50, und *Dijkman und Dijkman-Lavaleije*, Randnr. 42).
- 31 Außerdem kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht durch das etwaige Bestehen anderer Vorteile als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Juni 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 61, sowie Urteile *Amurta*, Randnr. 75, und *Dijkman und Dijkman-Lavaleije*, Randnr. 41).
- 32 Somit ist festzustellen, dass die dem Dienstleistungsempfänger auferlegte Verpflichtung, bei einer Vergütung, die einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer gezahlt wird, einen Steuerabzug an der Quelle vorzunehmen, während ein solcher Abzug bei Vergütungen, die gebietsansässigen Dienstleistungserbringern gezahlt werden, nicht vorgenommen wird, wegen des zusätzlichen

Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt.

- 33 Wie die Generalanwältin in Nr. 39 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, hat diese Feststellung keinen Einfluss auf die Frage, ob ein Steuerabzug an der Quelle wie der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende auch dann eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, wenn er dazu führt, dass die von einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung höher besteuert wird als eine von einem gebietsansässigen Dienstleistungserbringer erbrachte; im Übrigen ist diese Frage auch nicht Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens. Da sich ein solcher Steuerabzug möglicherweise auf den Preis der in Rede stehenden Dienstleistung auswirkt, könnte er in der Tat sowohl den gebietsfremden Dienstleistungserbringer davon abhalten, die Dienstleistung zu erbringen, als auch den Dienstleistungsempfänger, die Dienstleistungen eines solchen Dienstleistungserbringers in Anspruch zu nehmen.
- 34 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass die einem Dienstleistungsempfänger durch die Regelung eines Mitgliedstaats auferlegte Verpflichtung, von den Vergütungen, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleistungserbringer gezahlt werden, eine Quellensteuer einzubehalten, während eine solche Verpflichtung bei Vergütungen, die an gebietsansässige Dienstleistungserbringer gezahlt werden, nicht besteht, wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne der genannten Bestimmung darstellt.

Zur zweiten und zur dritten Frage

- 35 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, die sich aus einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden ergibt, durch die Notwendigkeit, eine effiziente Steuererhebung zu gewährleisten, gerechtfertigt sein kann, und nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um dieses Ziel zu erreichen, und zwar auch in Anbetracht der durch die Richtlinie 76/308 eröffneten Möglichkeiten der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung der Steuer. Das vorliegende Gericht fragt sich ferner, ob zu berücksichtigen ist, dass die genannte nationale Regelung geändert worden ist; das Königreich der Niederlande hat nämlich auf den im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Steuerabzug verzichtet.
- 36 Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nur zulässig, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Anwendung der Beschränkung außerdem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteil Tankreederei I, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 Wie aus einer gefestigten Rechtsprechung hervorgeht, sind die Notwendigkeit und die Verhältnismäßigkeit der von einem Mitgliedstaat erlassenen Bestimmungen nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil ein Mitgliedstaat andere Schutzregelungen als ein anderer Mitgliedstaat erlassen hat (vgl. Urteil vom 14. Oktober 2004, Omega, C-36/02, Slg. 2004, I-9609, Randnr. 38); diese Bestimmungen sind allein im Hinblick auf die von den nationalen Stellen des betroffenen Mitgliedstaats verfolgten Ziele und auf das Schutzniveau zu beurteilen, das sie gewährleisten sollen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. September 1999, Läärä u. a., C-124/97, Slg. 1999, I-6067, Randnr. 36, vom 21. Oktober 1999, Zenatti, C-67/98, Slg. 1999, I-7289, Randnr. 34, und vom 11. September 2003, Anomar u. a., C-6/01, Slg. 2003, I-8621, Randnr. 80).
- 38 Entsprechend ergibt sich daraus, dass auch der spätere Verzicht eines Mitgliedstaats auf die

Anwendung einer Maßnahme noch nichts über deren Geeignetheit für die Erreichung des verfolgten Ziels und deren Verhältnismäßigkeit aussagt, die allein anhand des verfolgten Ziels zu beurteilen sind.

- 39 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann. Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen nämlich ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Dienstleistungserbringung unbesteuert bleiben (Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen, Randnr. 36).
- 40 Die Regierungen, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, machen geltend, bei der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Regelung müsse eine solche Rechtfertigung bejaht werden.
- 41 Die niederländische Regierung führt hierzu insbesondere aus, der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Steuerabzug an der Quelle sei eingeführt worden, weil die Finanzverwaltung festgestellt habe, dass sich das System, bei dem jedem gebietsfremden Dienstleistungserbringer einzeln ein Steuerbescheid zugesandt werde, wegen der Schwierigkeiten und des Verwaltungsaufwands, den ein solches System für die gebietsfremden Dienstleistungserbringer und die Verwaltung mit sich gebracht habe, als ineffizient erwiesen habe. Mit dem Einbehalt der Quellensteuer, der bei den den Sportvereinen gezahlten Vergütungen nach Abzug der entsprechenden Kosten vorgenommen werde, ließen sich die Einkünfte der Spieler sowohl im Hinblick auf die Spieler als auch im Hinblick auf die Verwaltung einfacher und effizienter besteuern.
- 42 Hierzu ist festzustellen, dass der Steuerabzug an der Quelle bei Dienstleistungserbringern, die gelegentlich Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihrer Niederlassung erbringen und sich dort nur kurze Zeit aufhalten, ein geeignetes Mittel darstellt, um eine effiziente Beitreibung der geschuldeten Steuer zu gewährleisten.
- 43 Es bleibt noch zu prüfen, ob die genannte Maßnahme nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die effiziente Erhebung der geschuldeten Steuer zu gewährleisten, insbesondere in Anbetracht der Möglichkeiten, die die Richtlinie 76/308 im Bereich der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung der Steuern bietet.
- 44 Die Richtlinie 76/308 legt gemeinsame Vorschriften über die gegenseitige Unterstützung fest, um die Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Zölle und bestimmte Abgaben und Steuern zu gewährleisten (Urteil vom 14. Januar 2010, Kyrian, C-233/08, Slg. 2010, I-177, Randnr. 34). Nach ihren Bestimmungen kann ein Mitgliedstaat einen anderen Mitgliedstaat um Unterstützung in Bezug auf die Beitreibung der Einkommensteuer ersuchen, die von einem in diesem zweiten Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird (vgl. Urteil vom 9. November 2006, Turpeinen, C-520/04, Slg. 2006, I-10685, Randnr. 37).
- 45 Ihren Erwägungsgründen 1 bis 3 zufolge ist Ziel der Richtlinie 76/308 die Beseitigung der Hindernisse für die Errichtung des Gemeinsamen Marktes und der Beeinträchtigungen seines Funktionierens, die sich aus dem auf das jeweilige Hoheitsgebiet begrenzten Anwendungsbereich der nationalen Bestimmungen auf dem Gebiet der Beitreibung ergeben.
- 46 Die Richtlinie 76/308 sieht daher als Unterstützungsmaßnahmen die Erteilung der Auskünfte, die für die Beitreibung von Nutzen sind, die Zustellung der Rechtsakte an den Empfänger und die Beitreibung von Forderungen, für die ein Vollstreckungstitel besteht, vor.

- 47 Die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Richtlinie 76/308 u. a. auf Einkommensteuerforderungen durch die Richtlinie 2001/44 soll, wie sich aus den ersten drei Erwägungsgründen dieser letztgenannten Richtlinie ergibt, die „Neutralität des Binnenmarktes in steuerlicher Hinsicht“ gewährleisten und angesichts der Entwicklung des Steuerbetrugs die finanziellen Interessen u. a. der Mitgliedstaaten schützen (vgl. Urteil vom 29. April 2004, Kommission/Rat, C-338/01, Slg. 2004, I-4829, Randnr. 68). Die Richtlinie 2001/44 bewirkt zwar eine gewisse Angleichung der nationalen Vorschriften im Bereich der Steuern, da sie alle Mitgliedstaaten verpflichtet, die Forderungen aus anderen Mitgliedstaaten wie inländische Forderungen zu behandeln (Urteil Kommission/Rat, Randnr. 75); wie die Generalanwältin in Nr. 53 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, war sie aber nicht dazu bestimmt, an die Stelle des Steuerabzugs an der Quelle als Erhebungstechnik zu treten.
- 48 Im vorliegenden Fall ließe sich die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, die durch die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende nationale Regelung auf Seiten des Dienstleistungsempfängers entsteht, mit dem Verzicht auf den Steuerabzug an der Quelle und der Inanspruchnahme der verschiedenen Maßnahmen der gegenseitigen Unterstützung durchaus beseitigen.
- 49 Ein solcher Verzicht würde aber nicht unbedingt alle vom Dienstleistungsempfänger zu beachtenden Formalitäten beseitigen. Wie einige Regierungen, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, geltend gemacht haben, ermöglicht der Steuerabzug an der Quelle der Finanzverwaltung nämlich, vom Tatbestand der Steuer, die der gebietsfremde Dienstleistungserbringer schuldet, Kenntnis zu erlangen. Ohne einen solchen Steuerabzug müsste die Finanzverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats dem gebietsansässigen Dienstleistungsempfänger wohl die Verpflichtung auferlegen, die vom gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung anzuzeigen.
- 50 Im Übrigen müsste die Steuer bei einem Verzicht auf den Steuerabzug an der Quelle beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer erhoben werden, was, wie die Generalanwältin in Nr. 58 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, eine erhebliche Belastung dieses Dienstleistungserbringers bedeuten könnte, da er in einer ihm fremden Sprache eine Steuererklärung abgeben und sich in einem Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen seiner Niederlassung zurechtfinden müsste. Der gebietsfremde Dienstleistungserbringer könnte dadurch vom Erbringen der Dienstleistung in dem betreffenden Mitgliedstaat abgehalten werden, und es könnte für den Dienstleistungsempfänger im Ergebnis sogar noch schwieriger werden, eine Dienstleistung aus einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Niederlassung in Anspruch zu nehmen.
- 51 Außerdem würde eine solche direkte Erhebung beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer angesichts der Vielzahl von punktuell erbrachten Dienstleistungen auch für die für den Dienstleistungsempfänger zuständigen Finanzbehörden einen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand mit sich bringen.
- 52 Nach alledem ist festzustellen, dass, wie die Generalanwältin in Nr. 59 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, die direkte Steuererhebung beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer nicht unbedingt ein milderer Mittel als der Steuerabzug an der Quelle wäre.
- 53 Folglich ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass, soweit eine nationale Regelung wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende durch die Verpflichtung zum Einbehalt einer Quellensteuer wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs bewirkt, diese Beschränkung durch die Notwendigkeit, eine effiziente Erhebung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt sein kann, und nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um dieses Ziel zu erreichen, und zwar

auch in Anbetracht der Möglichkeiten der gegenseitigen Unterstützung im Bereich der Beitreibung der Steuern gemäß der Richtlinie 76/308. Der spätere Verzicht auf den im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Steuerabzug sagt noch nichts aus über dessen Eignung zur Erreichung des verfolgten Ziels und dessen Verhältnismäßigkeit, die allein anhand des verfolgten Ziels zu beurteilen sind.

Zur vierten Frage

- 54 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es bei der Frage, ob die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers zum Einbehalt einer Quellensteuer wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind, eine durch Art. 56 AEUV verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, darauf ankommt, ob der gebietsfremde Dienstleistungserbringer die in den Niederlanden einbehaltene Steuer von derjenigen abziehen kann, die er in seinem Niederlassungsmitgliedstaat zu entrichten hat.
- 55 Wie in Randnr. 28 des vorliegenden Urteils ausgeführt, kann die Verpflichtung zu einem solchen Einbehalt grenzüberschreitende Dienstleistungen für gebietsansässige Dienstleistungsempfänger weniger attraktiv machen als von gebietsansässigen Dienstleistungserbringern erbrachte und diese Dienstleistungsempfänger davon abhalten, Dienstleistungen eines gebietsfremden Dienstleistungserbringers in Anspruch zu nehmen, unabhängig von den möglichen Auswirkungen des Steuerabzugs an der Quelle auf die Steuersituation der gebietsfremden Dienstleistungserbringer.
- 56 Auf die steuerliche Behandlung des Dienstleistungserbringers in seinem Niederlassungsmitgliedstaat kommt es bei der Frage, ob die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers zu dem genannten Einbehalt einer Quellensteuer eine durch Art. 56 AEUV verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, mithin überhaupt nicht an.
- 57 Somit ist auf die vierte Frage zu antworten, dass es bei der Beurteilung der Frage, ob die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers zum Einbehalt einer Quellensteuer wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind, eine durch Art. 56 AEUV verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, nicht darauf ankommt, ob der gebietsfremde Dienstleistungserbringer die in den Niederlanden einbehaltene Steuer von der Steuer abziehen kann, die er in seinem Niederlassungsmitgliedstaat zu entrichten hat.

Kosten

- 58 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

- 1. Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass die einem Dienstleistungsempfänger durch die Regelung eines Mitgliedstaats auferlegte Verpflichtung, von den Vergütungen, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleistungserbringer gezahlt werden, eine Quellensteuer einzubehalten, während eine solche Verpflichtung bei Vergütungen, die an gebietsansässige Dienstleistungserbringer gezahlt werden, nicht besteht, wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind,**

eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne der genannten Bestimmung darstellt.

2. Soweit eine nationale Regelung wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende durch die Verpflichtung zum Einbehalt einer Quellensteuer wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs bewirkt, kann diese Beschränkung durch die Notwendigkeit, eine effiziente Erhebung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt sein und geht nicht über das hinaus, was erforderlich ist, um dieses Ziel zu erreichen, und zwar auch in Anbetracht der Möglichkeiten der gegenseitigen Unterstützung im Bereich der Beitreibung der Steuern gemäß der Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen in der durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 geänderten Fassung. Der spätere Verzicht auf den im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Steuerabzug sagt noch nichts aus über dessen Eignung zur Erreichung des verfolgten Ziels und dessen Verhältnismäßigkeit, die allein anhand des verfolgten Ziels zu beurteilen sind.
3. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers zum Einbehalt einer Quellensteuer wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind, eine durch Art. 56 AEUV verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, kommt es nicht darauf an, ob der gebietsfremde Dienstleistungserbringer die in den Niederlanden einbehaltene Steuer von der Steuer abziehen kann, die er in seinem Niederlassungsmitgliedstaat zu entrichten hat.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.