

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

ANTONIO TIZZANO

vom 6. April 2006¹

1. Verstößt ein Mitgliedstaat gegen die Artikel 49 EG und 50 EG, wenn er Auftraggeber und Unternehmer, die sich in Belgien nicht registrierter Wirtschaftsteilnehmer des Bausektors bedienen, zur Einbehaltung von 15 % des den Letztgenannten geschuldeten Betrages verpflichtet und sie für die Zahlung der Abgabenschulden ihrer nicht registrierten Vertragspartner gesamtschuldnerisch mit diesen haftbar macht? Dies möchte die Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom Gerichtshof mit einer am 8. Oktober 2004 eingereichten Vertragsverletzungsklage gemäß Artikel 226 EG gegen Belgien prüfen lassen.

I — Rechtlicher Rahmen

Maßgebliches Gemeinschaftsrecht

2. Für die Zwecke der vorliegenden Rechtsache ist vor allem Artikel 49 EG von Bedeutung, der den freien Dienstleistungs-

verkehr innerhalb der Gemeinschaft gewährleistet. Insbesondere heißt es in seinem Absatz 1: „Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind ... verboten.“

3. Sodann sei auf Artikel 50 EG hingewiesen, der bestimmt:

„Dienstleistungen im Sinne dieses Vertrags sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen.

Als Dienstleistungen gelten insbesondere:

a) gewerbliche Tätigkeiten,

1 — Originalsprache: Italienisch.

b) kaufmännische Tätigkeiten,

liche oder juristische Personen grundsätzlich die Pflicht zur Registrierung als „Unternehmer“ bei einer der zuständigen Provinzialregistrierungskommissionen geknüpft.

c) handwerkliche Tätigkeiten,

d) freiberufliche Tätigkeiten.

6. Ein Arrêté Royal (Königlicher Erlass) vom 26. Dezember 1998² bestimmt die Kategorien von Arbeiten und Tätigkeiten, hinsichtlich deren diese Verpflichtung besteht³ (Artikel 1), die für die Registrierung zu erfüllenden Voraussetzungen (Artikel 2)⁴ sowie das für die Registrierungsanträge geltende Verfahren (Artikel 4 bis 6).

Unbeschadet des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit kann der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Staat ausüben, in dem die Leistung erbracht wird, und zwar unter den Voraussetzungen, welche dieser Staat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt.“

4. Schließlich erinnere ich daran, dass nach Artikel 46 EG, auf den Artikel 55 EG verweist, Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs „aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit“ gerechtfertigt sein können.

7. In Belgien *nicht* registrierte Wirtschaftsteilnehmer sind vom Zugang zum nationalen Markt nicht ausgeschlossen, unterliegen aber einer besonderen steuerlichen Regelung gemäß den Artikeln 400 bis 408 (Titel VII) des Code des impôts sur les revenus (Einkommensteuergesetzbuch) 1992 (im Folgenden: CIR92).

Nationales Recht

5. In Belgien ist an die Erbringung von Dienstleistungen im Bausektor durch natür-

2 — Arrêté royal portant exécution des articles 400, 401, 403, 404 et 406 du Code des impôts sur les revenus 1992 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).

3 — Zum Beispiel Errichtung, Abriss, Umbau, Installation von Heizsystemen, Installation sanitärer Einrichtungen, Flächenverkleidung.

4 — Zu diesen Voraussetzungen gehören z. B.: Eintrag im Handelsregister oder Berufsverzeichnis gemäß den vom Niederlassungsstaat festgelegten Voraussetzungen; Besitz einer Mehrwertsteueridentifikationsnummer in Belgien; keine Insolvenz und kein Gewerbeverbot; keine Unregelmäßigkeiten bei Steuer-, Sozialversicherungs- oder Gehaltsverbindlichkeiten in der Vergangenheit; keine Steuer-, Sozialversicherungs- oder Gehaltsrückstände; Vorhandensein finanzieller, administrativer und technischer Mittel, die geeignet sind, die Einhaltung der Verpflichtungen in Sachen Steuer, Sozialversicherung und Gehalt zu gewährleisten.

8. Zu dieser Regelung gehören, soweit hier von Interesse, zwei Bestimmungen, die die Zahlung der Steuern durch die Betroffenen sicherstellen sollen.

Sie kann angewandt werden auf die Zahlung als Hauptsumme, Zuschläge, Kosten und Zinsen ungeachtet des Datums ihrer Festlegung:

9. Es handelt sich erstens um Artikel 402 CIR92, in dem es heißt:

1. aller 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,

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

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

§ 2 Ein Unternehmer, der ... auf einen Subunternehmer zurückgreift, der bei Vertragsabschluss nicht registriert ist, haftet gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Steuerschuld seines Vertragspartners.

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

...

10. Zweitens bestimmt Artikel 403 CIR92:

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

„§ 1 Ein Auftraggeber, der einem Unternehmer, der zum Zahlungszeitpunkt nicht

registriert ist, den Preis der ... Arbeiten ganz oder teilweise zahlt, ist verpflichtet, bei der Zahlung 15 Prozent des von ihm geschuldeten Betrags ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und gemäß den vom König bestimmten Modalitäten an den von Ihm bestimmten Beamten zu zahlen.

§ 2 Ein Unternehmer, der einem Subunternehmer den Preis der ... Arbeiten ganz oder teilweise zahlt, ist verpflichtet, bei der Zahlung 15 Prozent des von ihm geschuldeten Betrags ohne Mehrwertsteuer einzubehalten und gemäß den vom König bestimmten Modalitäten an den von Ihm bestimmten Beamten zu zahlen.“

11. Artikel 406 § 1 CIR92 sieht sodann vor:

„Ein in Ausführung von Artikel 403 gezahlter Betrag wird zuerst für die Begleichung der in Artikel 402 erwähnten Steuerschuld, dann der Bußen und dann der Schulden in Bezug auf die Mehrwertsteuer verwendet.“

12. Wird ein von der Einbehaltungspflicht erfasster Betrag nicht gezahlt, kann gegen den Auftraggeber oder Unternehmer nach Artikel 404 CIR92 eine administrative Geldbuße in Höhe des doppelten Wertes des einzubehaltenden Betrages verhängt werden.

13. Nach Artikel 403 §§ 7 bis 9 CIR92 müssen die nicht registrierten Wirtschaftsteilnehmer zur Wiedererlangung der an die Finanzbehörden gezahlten Beträge einen besonderen Antrag bei diesen Behörden stellen, die die Rückzahlung der fraglichen Beträge erst verfügen, nachdem sie sich vergewissert haben, dass der Wirtschaftsteilnehmer seinen steuerlichen Pflichten nachgekommen ist.

14. Schließlich sei darauf hingewiesen, dass nach Artikel 407 CIR92 die oben genannten Bestimmungen über die gesamtschuldnerische Haftung und die Einbehaltungspflicht auf einen Auftraggeber, der eine natürliche Person ist, nicht anwendbar sind, sofern er Arbeiten zu vollkommen privaten Zwecken ausführen lässt.

II — Sachverhalt und Verfahren

15. Am 13. Februar 2001 sandte die Kommission ein Mahnschreiben an das Königreich Belgien, in dem sie die Unvereinbarkeit

verschiedener im Bausektor geltender Steuer- und Sozialversicherungsbestimmungen mit den Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr beanstandete.

III — Rechtliche Prüfung

a) Vorbemerkung

16. Auf dieses Schreiben folgte am 23. Oktober 2001 eine mit Gründen versehene Stellungnahme.

17. Da die Erklärungen und Antworten der belgischen Regierung in Bezug auf die beiden oben zitierten Bestimmungen des CIR92 die Kommission nicht zufrieden stellten, hat diese beim Gerichtshof mit am 8. Oktober 2004 eingereichter Klage beantragt,

„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 auf ausländische, in Belgien nicht registrierte Vertragspartner zurückgreifen, verpflichtet, 15 % des für die geleisteten Arbeiten geschuldeten Betrages einzubehalten, und ihnen eine gesamtschuldnerische Haftung für Abgabenschulden ihrer nicht in Belgien registrierten Vertragspartner auferlegt“.

18. Schriftliche Erklärungen sind beim Gerichtshof von Belgien und von der Kommission eingereicht worden.

19. Zunächst sei darauf hingewiesen, dass die Beanstandungen der Kommission nicht das Registrierungsverfahren an sich betreffen, sondern — und zwar ausschließlich — die beiden oben zitierten, für nicht registrierte Wirtschaftsteilnehmer geltenden Bestimmungen, also Artikel 402 CIR92 betreffend die gesamtschuldnerische Haftung des Auftraggebers oder Unternehmers und Artikel 403 CIR92 betreffend die Einbehaltung von 15 % des in Rechnung gestellten Betrages.

20. Somit hat sich die Entscheidung des Gerichtshofes auf diese Maßnahmen zu beschränken. Ich werde deshalb nicht das Vorbringen der belgischen Behörden prüfen, mit dem die Zulässigkeit des Registrierungsverfahrens nachgewiesen werden soll und um das in Wirklichkeit ein großer Teil ihrer Verteidigung kreist. Die Regierung des klagten Staates macht nämlich geltend, dass es, um die Anwendung der beiden streitigen Maßnahmen zu vermeiden, genüge, sich in einem besonderen Verfahren als Unternehmer registrieren zu lassen, das für einen an der Erbringung von Dienstleistungen in Belgien interessierten ausländischen Bauunternehmer weder diskriminierend sei noch eine besondere Härte darstelle (zumal es kostenfrei sei). Wie gesagt ist aber gerade die Behandlung *nicht eingetragener* Wirtschaftsteilnehmer Gegenstand der vorliegenden Klage, und meine Prüfung wird sich deshalb auf diese Behandlung konzentrieren.

b) Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs

21. Nach diesen Vorbemerkungen prüfe ich nun die Beanstandungen der Kommission und stelle fest, dass die Ansichten der Parteien vor allem in der Frage auseinander gehen, ob die in Rede stehenden Maßnahmen als Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne des Artikels 49 EG angesehen werden können.

22. Belgien ist nämlich der Auffassung, dass es sich um auf belgische und nichtbelgische Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos anwendbare Maßnahmen handle, mit denen nur die Einziehung von Steuerschulden sichergestellt werden solle, ohne dass in irgendeiner Weise Einfluss auf die Bedingungen für den Zugang zum nationalen Markt oder für die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten im Bausektor genommen werde.

23. Deshalb könne man nicht von Behinderungen des freien Dienstleistungsverkehrs sprechen, was aber die Kommission tut, die die Auffassung vertritt, dass solche Bestimmungen die nicht registrierten ausländischen Wirtschaftsteilnehmer davon abhielten, ihre Dienste auf dem belgischen Markt anzubieten, und zugleich die inländischen Wirtschaftsteilnehmer davon, sich der Erstgenannten zu bedienen.

24. Ich sage ohne Umschweife, dass ich die Auffassung der Kommission teile.

25. Ich erinnere nämlich daran, dass nach ständiger Rechtsprechung als Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs alle nationalen Maßnahmen anzusehen sind, die, „selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten, ... geeignet sind, die Tätigkeiten eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen“⁵. Unter das vom EG-Vertrag aufgestellte Verbot fallen somit auch Maßnahmen, die schlicht geeignet sind, einen Wirtschaftsteilnehmer von der Ausübung dieser Freiheit „abzuhalten“⁶.

26. Außerdem muss ein Mitgliedstaat nach derselben Rechtsprechung gemäß Artikel 49 EG nicht nur einem ausländischen Wirtschaftsteilnehmer die Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Staatsgebiet zugestehen, sondern auch einem inländischen Wirtschaftsteilnehmer gestatten, auf die von einem ausländischen Leistungserbringer angebotenen Dienste zurückzugreifen⁷. Mit anderen Worten sind Beschränkungen in beiden Richtungen verboten.

5 — Urteile vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-76/90 (Säger, Slg. 1991, I-4221, Randnr. 12), vom 23. November 1999 in den verbundenen Rechtssachen C 369/96 und C 376/96 (Arblade u. a., Slg. 1999, I-8453, Randnr. 33), vom 3. Oktober 2000 in der Rechtssache C 58/98 (Corsten, Slg. 2000, I-7919, Randnr. 33), vom 20. Februar 2001 in der Rechtssache C 205/99 (Analir u. a., Slg. 2001, I-1271, Randnr. 21), vom 29. November 2001 in der Rechtssache C-17/00 (De Coster, Slg. 2001, I-9445, Randnr. 29), vom 13. Februar 2003 in der Rechtssache C-131/01 (Kommission/Italien, Slg. 2003, I-1659, Randnr. 26) und vom 26. Januar 2006 in der Rechtssache C-514/03 (Kommission/Spanien, Slg. 2006, I-963, Randnr. 24).

6 — Vgl. z. B. Urteile De Coster (Randnr. 33), vom 11. Dezember 2002 in der Rechtssache C-289/02 (AMOK, Slg. 2002, I-15059, Randnr. 36) und vom 18. März 2004 in der Rechtssache C-8/02 (Leichtle, Slg. 2004, I-2641, Randnr. 32).

7 — Vgl. unter vielen Urteile Säger (Randnr. 14), vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-224/97 (Ciola, Slg. 1999, I-2517, Randnr. 11), vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97 (Eurowings Luftverkehr, Slg. 1999, I-7447) und vom 6. November 2003 in der Rechtssache C-243/01 (Gambelli u. a., Slg. 2003, I-13031, Randnr. 55).

27. Wendet man also diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, scheint mir, wie die Kommission zutreffend ausführt, unbestreitbar, dass die beiden fraglichen nationalen Maßnahmen zumindest geeignet sind, Wirtschaftsteilnehmer sowohl aus Belgien als auch aus anderen Mitgliedstaaten davon abzuhalten, von der Freiheit des Artikels 49 EG Gebrauch zu machen.

28. Erstens haftet nämlich der Leistungsempfänger nach Artikel 402 CIR92 allein deshalb gesamtschuldnerisch für die Zahlung etwaiger Steuerschulden seines Vertragspartners, weil er auf einen in Belgien nicht registrierten Leistungserbringer zurückgegriffen hat. Und diese Haftung ist besonders weitreichend, da sie bis zum Gegenwert von 35 % des Preises der in Auftrag gegebenen Arbeiten für „alle“ Abgabenschulden des Leistungserbringers einschließlich derjenigen in Bezug auf dem fraglichen Vertrag „vorhergehende Besteuerungszeiträume“ gilt (Artikel 402 § 5 CIR92). Der Leistungsempfänger kann folglich auch für Schulden haftbar gemacht werden, die im Rahmen vertraglicher Beziehungen entstanden sind, an denen er überhaupt nicht beteiligt war. Damit ist, so scheint mir offensichtlich, die Entscheidung für einen ausländischen, in Belgien nicht registrierten Wirtschaftsteilnehmer mit einem finanziellen Risiko behaftet, das (zumindest!) geeignet ist, diese Entscheidung „weniger attraktiv zu machen“.

29. Zweitens erzeugt die Maßnahme des Artikels 403 CIR92 eine beschränkende Wirkung für in anderen Mitgliedstaaten

niedergelassene Wirtschaftsteilnehmer. Denn gemäß dieser Bestimmung behält die belgische Steuerverwaltung für einen bestimmten Zeitraum 15 % des von nicht registrierten Bauunternehmern in Rechnung gestellten Preises ein, so dass diese, unabhängig davon, ob sie Steuerschulden haben oder nicht, nicht sofort über einen nicht unerheblichen Teil ihres Gewinns verfügen und ihn erst nach einem besonderen Verwaltungsverfahren erhalten können. Es lässt sich aber kaum leugnen, dass ein solcher automatischer „Zahlungsaufschub“ ein „Hindernis“ darstellt, das geeignet ist, die Entscheidung ausländischer, in Belgien nicht registrierter Wirtschaftsteilnehmer, Leistungen in diesem Land zu erbringen, unmittelbar — und negativ — zu beeinflussen.

30. Im Übrigen ist die deutlich abschreckende Wirkung der beiden fraglichen Bestimmungen vom belgischen Schiedshof in einem von der Regierung des beklagten Mitgliedstaats selbst zitierten Urteil bestätigt worden, in dem der Schiedshof ausgeführt hat, dass die genannten Maßnahmen darauf abzielten, dass „niemand daran interessiert sein solle, auf Leistungen eines nicht registrierten Unternehmers zurückzugreifen“⁸.

31. Nach alledem bin ich daher der Auffassung, dass die beiden belgischen Steuermaßnahmen im Sinne der vorstehenden Ausführungen eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellen und somit gegen die Artikel 49 EG und 50 EG verstoßen.

⁸ — Urteil Nr. 188/2002 vom 19. Dezember 2002 (*Moniteur belge* vom 18. März 2003).

c) Zur Frage der Rechtfertigung der in Rede stehenden nationalen Maßnahmen

32. Nach dieser Feststellung bleibt jedoch zu prüfen, ob die Unvereinbarkeit der betreffenden Bestimmungen nicht etwa aus den Gründen entfällt, die die Regierung des beklagten Mitgliedstaats zur Rechtfertigung dieser Bestimmungen geltend macht.

33. Die belgische Regierung macht nämlich hilfsweise geltend, dass die beiden streitigen Maßnahmen Teil eines einheitlichen Systems seien, mit dem den schwerwiegenden Problemen der Steuerhinterziehung im Bau-sektor begegnet werden solle. Zur wirksamen Bekämpfung dieser Erscheinungen, die „einen Betrug zu Lasten der öffentlichen Hand [darstellen], ... den Wettbewerb [verfälschen] und ... den Arbeitsmarkt [stö- ren]“⁹, sei es erforderlich, einen Anreiz zur Leistungserbringung durch registrierte Wirtschaftsteilnehmer zu schaffen, die bessere Sicherheiten im Hinblick auf die Erfüllung ihrer Steuer- und Sozialversicherungspflichten¹⁰ und, allgemeiner, die „Zuverlässigkeit“ böten.

34. Auch wenn also der Gerichtshof entscheiden sollte, dass die Artikel 402 und

403 CIR92 eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellten, sei diese Beschränkung gleichwohl insoweit zulässig, als sie die Bekämpfung der Steuerhinterziehung bezwecke und mithin einem Erfordernis gerecht werde, das, wie die belgische Regierung geltend macht, von der Gemeinschaftsrechtsprechung als Rechtfertigung für solche Maßnahmen anerkannt worden sei.

35. Ich erinnere vor allem daran, dass das Gemeinschaftsrecht, vereinfachend ausgedrückt, bei den Ausnahmen von den Grundfreiheiten klar zwischen diskriminierenden und nicht diskriminierenden Maßnahmen unterscheidet. Erstere sind nämlich nur zulässig, wenn sie unter eine vom EG-Vertrag ausdrücklich vorgesehene Ausnahme fallen können, also, was den freien Dienstleistungsverkehr angeht, unter die des Artikels 46 EG, auf den Artikel 55 EG verweist. Maßnahmen dagegen, die unterschiedslos auf Inländer und Angehörige anderer Mitgliedstaaten anwendbar sind, sind nur dann zulässig, wenn sie durch etwaige zwingende Erfordernisse des Gemeinwohls gerechtfertigt sind, und zwar vorbehaltlich dessen, dass sie geeignet sind, die Erreichung des verfolgten Zieles zu gewährleisten, und nicht über das dafür Erforderliche hinausgehen¹¹.

9 — Klageantwortung, Nr. 14, in der sich die belgische Regierung auf die parlamentarischen Vorarbeiten zu einem der Gesetze bezieht, in dem die beiden streitigen Maßnahmen geregelt sind.

10 — Als Registrierungs Voraussetzungen fordert Artikel 2 des Arrêté royal vom 26. Dezember 1998 u. a. „keine Unregelmäßigkeiten bei Steuer-, Sozialversicherungs- oder Gehaltsverbindlichkeiten in der Vergangenheit“ und „keine Steuer-, Sozialversicherungs- oder Gehaltsrückstände“.

11 — Vgl. unter vielen Urteilen Säger (Randnr. 15), vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92 (Kraus, Slg. 1993, I-1663, Randnr. 32), vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94 (Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 37), Arblade (Randnrn. 34 und 35), Corsten (Randnrn. 38 und 39), Gambelli (Randnr. 65) und Kommission/Spanien (Randnr. 26).

36. Im vorliegenden Fall kann nicht ganz ausgeschlossen werden, dass, wie auch von der Kommission — wenngleich hypothetisch — in Erwägung gezogen wird, die fragliche Regelung, obwohl sie unterschiedslos anwendbar ist, in Wirklichkeit diskriminierend ist. Denn wie vorstehend ausgeführt, gelten die streitigen Maßnahmen nur für in Belgien nicht registrierte Wirtschaftsteilnehmer. Wenn dem aber so ist, ist auch im Licht der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes¹² davon auszugehen, dass ein solches Kriterium an sich geeignet ist, eine unterschiedliche Behandlung von Wirtschaftsteilnehmern aufgrund des Staates ihrer Niederlassung oder ihrer Staatsangehörigkeit zu bewirken. Die nicht registrierten Wirtschaftsteilnehmer werden nämlich (fast) ausschließlich ausländische Wirtschaftsteilnehmer sein, insbesondere solche, die nur gelegentlich Leistungen in Belgien erbringen wollen, während die inländischen Wirtschaftsteilnehmer (fast) immer als Unternehmer registriert sein werden, weil sie gerade dieser Obliegenheit nachkommen müssen, um ihre Tätigkeit in Belgien auszuüben.

37. So gesehen folgt daraus, dass die fraglichen Maßnahmen nur zugelassen werden könnten, wenn sie durch eine der ausdrück-

lich in Artikel 46 EG vorgesehenen Ausnahmen gerechtfertigt wären, also aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit. Da es sich aber um Ausnahmen von einem fundamentalen Grundsatz des EG-Vertrags handelt, müssen diese zudem eng ausgelegt werden, und der Gerichtshof hat in der Tat die Berufung auf den Schutz der öffentlichen Ordnung und Sicherheit davon abhängig gemacht, dass eine „tatsächliche und hinreichend schwere Gefährdung vorliegt, die ein Grundinteresse der Gesellschaft berührt“¹³.

38. Mir scheint aber, dass die von der belgischen Regierung geltend gemachte bloße Gefahr, dass in Belgien nicht registrierte Wirtschaftsteilnehmer ihren steuerlichen Pflichten nicht nachkommen, keine solche „Gefährdung“ eines „Grundinteresses der Gesellschaft“ darstellen und damit nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 55 EG fallen kann.

39. Aber auch wenn man davon ausginge, dass die in Rede stehenden Maßnahmen nicht diskriminierend sind, würde das am Ergebnis nichts ändern. Hier wären nämlich die von der Gemeinschaftsrechtsprechung für unterschiedslos geltende Beschränkungen aufgestellten kumulativen Voraussetzungen, also das Vorliegen zwingender Gründe des Gemeinwohls sowie Erforderlichkeit und

12 — Nach gefestigter Rechtsprechung verbieten nämlich die Artikel 49 EG und 50 EG „nicht nur jede auf der Staatsangehörigkeit des Leistenden beruhende offene Diskriminierung, sondern auch alle *versteckten* Formen von Diskriminierung, die zwar scheinbar auf neutralen Kriterien beruhen, tatsächlich jedoch zum selben Ergebnis führen“ (Urteil vom 3. Februar 1982 in den verbundenen Rechtssachen 62/81 und 63/81, *Seco*, Slg. 1982, 223, Randnr. 8, Hervorhebung hinzugefügt). Für Beispiele dieser Art von Diskriminierung vgl. Urteile vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-3/88 (Kommission/Italien, Slg. 1989, 4035, Randnr. 8), vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-113/89 (Rush Portuguesa, Slg. 1990, I-1417, Randnr. 12) und vom 3. Juni 1992 in der Rechtssache C-360/89 (Kommission/Italien, Slg. 1992, I-3401, Randnr. 12).

13 — Vgl. unter vielen Urteile vom 27. Oktober 1977 in der Rechtssache 30/77 (Bouchereau, Slg. 1977, 1999, Randnr. 35), vom 19. Januar 1999 in der Rechtssache C-348/96 (Calfa, Slg. 1999, I-11, Randnm. 21 und 23) und vom 26. November 2002 in der Rechtssache C-100/01 (Oteiza Olazabal, Slg. 2002, I-10981, Randnr. 39).

Verhältnismäßigkeit der fraglichen Beschränkungen (oben, Nr. 35), gleichwohl nicht erfüllt.

Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich ist, und sind deshalb unverhältnismäßig¹⁶.

40. Denn zwar stellen, wie von der belgischen Regierung vorgebracht, die Bekämpfung der Steuerumgehung und die Wirksamkeit der Steueraufsicht zwingende Gründe dar, die geeignet sind, Beschränkungen der Grundfreiheiten zu rechtfertigen¹⁴, doch hatte der Gerichtshof bereits mehrfach Gelegenheit, klarzustellen, dass solche Gründe nicht geltend gemacht werden können, um Maßnahmen zu legitimieren, die auf „einer *allgemeinen Vermutung der Steuerumgehung oder -hinterziehung*“ durch Steuerpflichtige gründen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben¹⁵. In Wirklichkeit handelt es sich um Maßnahmen, die für diese Steuerpflichtigen allgemein, automatisch und präventiv gelten; als solche gehen sie über das hinaus, was zur

41. Die beiden in Rede stehenden Bestimmungen gründen aber gerade auf einer ähnlichen Annahme, weil immer und in jedem Fall von der „betrügerischen Absicht“ des in Belgien nicht registrierten Bauunternehmers ausgegangen wird, und zwar, wie gesehen, unabhängig davon, ob er Abgabenschulden hat oder sonst eine Steuerumgehungsgefahr besteht (oben, Nrn. 28 und 29).

42. Sodann wird die Unverhältnismäßigkeit der nationalen Vorschriften meiner Meinung nach noch durch die kumulative Anwendung der beiden Maßnahmen verschlimmert, was zur Folge hat, dass der Empfänger der Dienstleistung in jedem Fall gesamtschuldnerisch für die Steuerschulden seines Vertragspartners mithaftet, obwohl durch die Erfüllung der Einbehaltungspflicht bereits nicht unerhebliche Beträge als Sicherheit für die genannten — und ich wiederhole: nur möglicherweise bestehenden — Schulden blockiert wurden.

14 — Vgl. z. B. Urteile vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 31), vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98 (Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45), vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00 (X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 51), vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02 (Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 27) und vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03 (Marks & Spencer, Slg. 2005, I-0000, Randnr. 49).

15 — Urteile Kommission/Belgien (Randnr. 45), X und Y (Randnr. 62), Kommission/Frankreich (Randnr. 27) und vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Randnrn. 51 und 52). Hervorhebung hinzugefügt.

43. Hinzu kommt, dass das verfolgte Ziel, nämlich die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, in diesem Fall durch weniger

16 — Ibidem.

einschneidende und den freien Dienstleistungsverkehr weniger einschränkende Maßnahmen erreicht werden könnte. Zum Beispiel könnte von den nicht registrierten Wirtschaftsteilnehmern verlangt werden, der Finanzverwaltung manche Auskünfte über ihre steuerliche Situation und insbesondere über das Bestehen etwaiger Schulden gegenüber dem belgischen Fiskus zu erteilen. Diese Art Erklärung böte zum einen in Sachen Information Sicherheiten, die den von den registrierten Unternehmen gestellten Sicherheiten sehr ähnelten, und würde es zum anderen den belgischen Behörden ermöglichen, während der Ausführung der Arbeiten ihre Kontrollen durchzuführen und gegebenenfalls Fall für Fall und nur bei offenkundiger und erwiesener Umgehungsgefahr die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen. Dies geschähe, ohne den freien Dienstleistungsverkehr ungebührlich zu beeinträchtigen und sämtliche nicht registrierte Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos zu bestrafen¹⁷.

44. Im Übrigen werden ähnliche Systeme von einigen Mitgliedstaaten bereits eingesetzt. Die Kommission führt nämlich beispielsweise eine deutsche Regelung an, nach der der Empfänger einer Dienstleistung im Bausektor nur dann gesamtschuldnerisch für die Steuerschulden des inländischen oder

ausländischen Vertragspartners mithaftet, wenn dieser *keine* Bescheinigung der Steuerbehörden über die ordnungsgemäße Erfüllung seiner Steuerpflichten vorlegt.

45. Nach alledem scheint mir schließlich der Schluss zulässig, dass die fraglichen nationalen Bestimmungen weder gemäß Artikel 55 EG noch aufgrund der von der belgischen Regierung angeführten zwingenden Erfordernisse gerechtfertigt sind. Somit verstoßen sie gegen die Artikel 49 EG und 50 EG.

46. Deshalb schlage ich vor, die Klage der Kommission für begründet zu erklären und ihr stattzugeben.

IV — Zu den Kosten

47. Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Deshalb sind dem Königreich Belgien, das unterlegen ist, gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

17 — Insoweit sei darauf hingewiesen, dass diese Art Informationspflicht vom Gerichtshof als zulässige und wirksame Alternative zu einschränkenderen Maßnahmen (z. B. Genehmigungen durch die Verwaltung) angesehen worden ist, die von manchen Mitgliedstaaten auf die Entsendung von Arbeitnehmern ausländischer Unternehmen im Rahmen der Erbringung einer Dienstleistung angewandt wurden. Vgl. Urteile vom 21. Oktober 2004 in der Rechtssache C-445/03 (Kommission/Luxemburg, Slg. 2004, I-10191, Randnr. 46) und vom 19. Januar 2006 in der Rechtssache C-244/04 (Kommission/Deutschland, Slg. 2006, I-885, Randnr. 41).

V — Ergebnis

48. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 49 EG und 50 EG verstoßen, dass es Auftraggeber und Unternehmer, die sich in Belgien nicht registrierter Vertragspartner bedienen, zur Einhaltung von 15 % des für die Ausführung der Arbeiten geschuldeten Betrages verpflichtet und sie für Abgabenschulden ihrer in Belgien nicht registrierten Vertragspartner als Gesamtschuldner mit diesen haften lässt.
2. Das Königreich Belgien trägt die Kosten des Verfahrens.