Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

24. Februar 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Dienstleistungsverkehr – Art. 56 AEUV – Beschränkungen – Steuerrecht – Körperschaftsteuer – Verpflichtung der Erwerber von Dienstleistungen, Belege über die von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringern in Rechnung gestellten Beträge auszustellen und an die Steuerverwaltung zu übermitteln – Keine solche Verpflichtung bei allein innerstaatlichen Dienstleistungen – Rechtfertigung – Wirksamkeit der Steuerkontrollen – Verhältnismäßigkeit“

In den verbundenen Rechtssachen C-52/21 und C-53/21

betreffend zwei Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour d’appel de Liège (Appellationshof Lüttich, Belgien) mit Entscheidungen vom 4. Dezember 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Januar 2021, in den Verfahren

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

gegen

État belge (C-52/21)

und

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

gegen

État belge (C-53/21)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung der Präsidentin der Sechsten Kammer I. Ziemele in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Siebten Kammer sowie der Richter P. G. Xuereb (Berichterstatter) und A. Kumin,

Generalanwalt: G. Hogan,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL und der Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, vertreten durch P. Destrée, avocat,

– der belgischen Regierung, vertreten durch S. Baeyens, J.-C. Halleux und C. Pochet als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und V. Uher als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Art. 56 AEUV.

2 Sie ergehen im Rahmen von zwei Rechtsstreitigkeiten: erstens zwischen der Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (im Folgenden: Pharmacie populaire) und dem belgischen Staat (Rechtssache C-52/21) sowie zweitens zwischen der Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (im Folgenden: Pharma Santé) und dem belgischen Staat (Rechtssache C-53/21) über die Voraussetzungen, unter denen nach den steuerrechtlichen Vorschriften dieses Mitgliedstaats Ausgaben für den Erwerb von Dienstleistungen von Dienstleistungserbringern, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, von den steuerpflichtigen Einnahmen von in Belgien niedergelassenen Gesellschaften abgezogen werden können.

Belgisches Recht

3 Art. 57 des Code des impôts sur les revenus (Einkommensteuergesetzbuch, im Folgenden: CIR 1992) in seiner auf die Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung lautet:

„Nachstehende Ausgaben gelten nur als Werbungskosten, wenn sie durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden, die in den vom König festgelegten Formen und Fristen erstellt werden:

1. Provisionen, Maklergebühren, kommerzielle oder andere Ermäßigungen, zufällige oder nicht zufällige Entgelte oder Honorare, Zuwendungen, Vergütungen oder Vorteile jeglicher Art, die für die Empfänger in Belgien bzw. nicht in Belgien steuerpflichtige Berufseinkünfte darstellen, ausschließlich der in Artikel 30 Nr. 3 erwähnten Entlohnungen,

…“

4 Art. 219 des CIR 1992 in seiner in den Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung bestimmt:

„Eine getrennte Steuer wird festgelegt auf die in Artikel 57 erwähnten Ausgaben …, die nicht durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden …

Diese Steuer entspricht 100 Prozent dieser Ausgaben, … außer wenn nachgewiesen werden kann, dass der Empfänger dieser Ausgaben … eine juristische Person ist …; in diesen Fällen wird der Steuersatz auf 50 Prozent festgelegt.

…

Diese Steuer ist nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben … in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 [des CIR 1992] eingereichten Erklärung oder in einer vom Empfänger im Ausland eingereichten gleichartigen Erklärung enthalten ist.

Ist der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben … nicht in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 [des CIR 1992] eingereichten Erklärung oder in einer vom Empfänger im Ausland eingereichten gleichartigen Erklärung enthalten, ist die getrennte Steuer nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen anwendbar, wenn der Empfänger spätestens zwei Jahre und sechs Monate ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden ist.“

5 Nach einer sogenannten „abweichenden Verwaltungspraxis“, die u. a. in Nr. 57/62 des Kommentars der Verwaltung zum CIR 1992 und im Rundschreiben Nr. Ci.RH.243/581.810 (AFER Nr. 7/2009) vom 19. Februar 2009 genannt wird, sind die Steuerpflichtigen vom Erfordernis der Vorlage solcher Individualkarten und zusammenfassender Aufstellungen befreit, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Zum einen müssen während des in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitraums die Empfänger der betreffenden Zahlungen Personen sein, die unter die „Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises“ (Gesetz vom 17. Juli 1975 über die Buchhaltung und den Jahresabschluss der Unternehmen) fallen, wobei diese Bezugnahme nach der Aufhebung dieses Gesetzes im Jahr 2014 derzeit als Bezugnahme auf die in Buch III Titel 3 Kapitel 2 des belgischen Wirtschaftsgesetzbuchs vorgesehenen Buchführungspflichten der Unternehmen zu verstehen ist. Zum anderen müssen die in Rede stehenden Zahlungen als Vergütung von Umsätzen geleistet werden, die nicht von der Verpflichtung zur Rechnungsstellung nach den Regelungen über die Mehrwertsteuer befreit sind.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

6 Die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren, Pharmacie populaire und Pharma Santé, zwei in Belgien ansässige Unternehmen, sind im Arzneimittelhandel tätig.

7 Diese beiden Gesellschaften beauftragten die LAD Sàrl, eine Gesellschaft mit Sitz in Luxemburg, vertraglich mit der Beförderung von Arzneimitteln.

8 In den Jahren 2010, 2011 und 2012 stellte LAD Pharmacie populaire Beförderungskosten in Höhe von 20 846,20 Euro, 22 788,88 Euro bzw. 16 723,44 Euro in Rechnung. Die Beförderungskosten, die LAD Pharma Santé in den Jahren 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 in Rechnung stellte, beliefen sich auf 32 516,23 Euro, 22 653,95 Euro, 25 468,33 Euro, 27 197,78 Euro bzw. 16 383,40 Euro.

9 Dies zog Strafverfahren gegen Pharmacie populaire und Pharma Santé nach sich, die mit Urteilen des Tribunal correctionnel de Liège (Korrektionalgericht Lüttich, Belgien) vom 28. Februar 2019 freigesprochen wurden. Nach diesen rechtskräftigen Urteilen lagen keinerlei Belege dafür vor, dass die den Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren erbrachten Leistungen nicht den Tatsachen entsprachen, dass die von ihnen angegebenen Preise nicht den tatsächlich gezahlten Preisen entsprachen oder dass LAD nicht tatsächlich existierte.

10 Da die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren zu diesen Ausgaben keine Individualkarten und zusammenfassende Aufstellungen gemäß Art. 57 des CIR 1992 erstellt hatten, erließ die belgische Steuerverwaltung am 20. August bzw. am 4. November 2015 Berichtigungsbescheide gegen sie, in denen sie ihnen ihre Absicht mitteilte, auf die in Rede stehenden Beträge die in Art. 219 des CIR 1992 vorgesehene getrennte Steuer zu erheben.

11 Die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren machten geltend, dass sie die in Rede stehenden Zahlungen in gutem Glauben als Gegenleistung für tatsächlich erbrachte Leistungen vorgenommen hätten. Individualkarten hätten nicht erstellt werden müssen, da es sich bei der Zahlungsempfängerin um eine luxemburgische Gesellschaft handele, die der Buchführungspflicht unterliege.

12 Mit an die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren gerichteten Bescheiden vom 23. November bzw. 11. Dezember 2015 hielt die belgische Steuerverwaltung an ihrem Standpunkt fest. Sie wies insbesondere darauf hin, dass die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren nicht nachgewiesen hätten, dass die in Rede stehenden Zahlungen in einer von der Empfängerin nach Art. 305 des CIR 1992 abgegebenen Erklärung oder in einer von der Empfängerin im Ausland abgegebenen gleichartigen Erklärung enthalten seien. Daher wurde auf die in Rede stehenden Beträge die in Art. 219 des CIR 1992 vorgesehene getrennte Steuer erhoben.

13 Am 26. Mai 2016 legten die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren Einspruch gegen diese Bescheide ein. Mit Bescheiden vom 7. November 2016 wies die belgische Steuerverwaltung diese Einsprüche zurück.

14 Mit am 27. Januar bzw. 30. Januar 2017 erhobenen Klagen fochten die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren diese Bescheide beim Tribunal de première instance de Liège (Gericht Erster Instanz Lüttich, Belgien) an. Mit Urteilen vom 25. Oktober 2018 wurden diese Klagen als unbegründet abgewiesen.

15 Gegen diese Urteile legten Pharmacie populaire und Pharma Santé Berufung beim vorlegenden Gericht ein, der Cour d'appel de Liège (Appellationshof Lüttich, Belgien).

16 Das vorlegende Gericht führt aus, dass die in Rn. 5 des vorliegenden Urteils genannte abweichende Verwaltungspraxis nicht für Zahlungen gelte, die als Gegenleistung für Dienstleistungen von Gesellschaften wie LAD erbracht würden, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hätten und nicht über eine feste Niederlassung in Belgien verfügten.

17 Es zeige sich, dass die Erwerber von Dienstleistungen, die von nichtansässigen Gesellschaften erbracht werden, nach Art. 219 des CIR 1992 in Verbindung mit der abweichenden Verwaltungspraxis zum Ausfüllen von Individualkarten und zum Erstellen einer zusammenfassenden Aufstellung verpflichtet würden, um die Veranlagung zu der getrennten Steuer zu vermeiden; dadurch entstehe ihnen zusätzlicher Verwaltungsaufwand, der von Erwerbern derselben Dienstleistungen nicht verlangt werde, wenn diese von einem

gebietsansässigen Dienstleistungserbringer erbracht würden, der dem belgischen Gesetz über die Buchhaltung und den Jahresabschluss der Unternehmen unterliege. Folglich könnte eine solche Verpflichtung grenzüberschreitende Dienstleistungen weniger attraktiv machen als die von gebietsansässigen Dienstleistungserbringern erbrachten und infolgedessen die Erwerber davon abhalten, Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringern in Anspruch zu nehmen. Diese Situation könnte somit als eine nach Art. 56 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs angesehen werden.

18 Das vorlegende Gericht ist daher der Ansicht, dass der Gerichtshof angerufen werden müsse, um zu bestimmen, ob die in Rede stehende belgische Regelung eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstelle und ob eine solche Beschränkung gegebenenfalls durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein könne.

19 Unter diesen Umständen hat die Cour d'appel de Liège (Appellationshof Lüttich) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 56 AEUV dahin auszulegen, dass er einer Regelung oder einer nationalen Praxis entgegensteht, wonach die in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften, die Dienstleistungen von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften in Anspruch nehmen, in Bezug auf die von diesen in Rechnung gestellten Beträge Karten auszufüllen und zusammenfassende Aufstellungen zu erstellen und der Finanzverwaltung zu übermitteln haben, um zu vermeiden, dass sie in Höhe von 100 Prozent oder 50 Prozent dieser Ausgaben zur Körperschaftsteuer veranlagt werden, wohingegen sie, wenn sie die Dienstleistungen von gebietsansässigen Gesellschaften in Anspruch nehmen, dies nicht tun müssen, um die Veranlagung zu dieser Steuer zu vermeiden?

Zur Vorlagefrage

20 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der jede im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässige Gesellschaft der Steuerverwaltung Belege über Zahlungen als Vergütung für Dienstleistungen übermitteln muss, die von Dienstleistungserbringern erworben werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, in dem sie sowohl den Regelungen über die Buchhaltung von Unternehmen unterliegen als auch zur Rechnungsstellung gemäß den Vorschriften über die Mehrwertsteuer verpflichtet sind, und nach der sich andernfalls die Körperschaftsteuer um 50 % oder 100 % des Wertes dieser Dienstleistungen erhöht, obwohl der erstgenannte Mitgliedstaat nach einer abweichenden Verwaltungspraxis keine entsprechende Verpflichtung auferlegt, wenn die Dienstleistungen von in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Dienstleistungserbringern erbracht werden.

21 Da die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung sowohl die Verpflichtung zur Übermittlung bestimmter Informationen an die Steuerbehörden als auch bei deren Nichterfüllung eine Sanktion in Form einer direkten Steuer vorsieht, ist vorab festzuhalten, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts, insbesondere der vom AEU-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten, ausüben müssen (Urteil vom 11. Juni 2015, Berlington Hungary u. a., C-98/14, EU:C:2015:386, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Als Erstes ist darauf hinzuweisen, dass Art. 56 AEUV jeder nationalen Regelung entgegensteht, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert. Art. 56 AEUV verlangt nämlich 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 (Urteil vom 3. März 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Solche Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs liegen in nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen. Dagegen erfasst das in Art. 56 AEUV geregelte Verbot solche Maßnahmen nicht, deren einzige Wirkung es ist, zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen, und die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in gleicher Weise wie ihre Erbringung innerhalb eines Mitgliedstaats berühren (Urteil vom 3. März 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Außerdem verleiht nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 56 AEUV nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte (Urteil vom 30. Januar 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Im Licht dieser Rechtsprechung ist festzustellen, dass eine Regelung und eine Verwaltungspraxis, die eine Erklärungspflicht in Verbindung mit einer Sanktionsregelung auferlegen, die dazu führt, dass Dienstleistungserbringer unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie in Belgien ansässig sind oder nicht, als geeignet anzusehen sind, grenzüberschreitende Dienstleistungen für in Belgien ansässige Dienstleistungsempfänger weniger attraktiv zu machen als Dienstleistungen, die von in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringern erbracht werden, und die Empfänger davon abzuhalten, die Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringern in Anspruch zu nehmen. Eine solche Regelung und eine solche Verwaltungspraxis können somit eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit darstellen, was die belgische Regierung im Übrigen in ihren Erklärungen eingeräumt hat.

26 Dieses Ergebnis wird nicht durch das Vorbringen der belgischen Regierung in Frage gestellt, wonach gemäß Art. 219 des CIR 1992 die Sanktion für den Fall eines Verstoßes gegen die Erklärungspflicht nach Art. 57 des CIR 1992 nicht anwendbar sei, wenn die in Rede stehenden Zahlungen in einer Erklärung enthalten seien, die der Empfänger dieser Zahlungen gegenüber der belgischen Steuerverwaltung gemäß Art. 305 des CIR 1992 oder in einer gleichwertigen Erklärung im Ausland abgegeben habe, oder wenn der Empfänger innerhalb von zwei Jahren und sechs Monaten ab dem 1. Januar des betreffenden Steuerjahres eindeutig identifiziert worden sei.

27 Wie sich aus diesem Vorbringen im Wesentlichen ergibt, würde nämlich in diesen Fällen die Erklärungspflicht nach Art. 57 des CIR 1992 schlicht durch eine entsprechende Verpflichtung ersetzt, die offenbar nicht in gleicher Weise die Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb Belgiens berührt und somit geeignet ist, die Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.

28 Was das Vorbringen der belgischen Regierung betrifft, die in der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung vorgesehenen Erklärungspflichten seien auf die für die eindeutige Identifikation der betreffenden Zahlungen, der Zahlungsart und der Zahlungshöhe unbedingt erforderlichen Angaben beschränkt, und diese Auskünfte seien in den Büchern des Zahlenden

grundsätzlich zugänglich, ohne dass dieser zu möglicherweise kostspieligen Nachforschungen gezwungen wäre, ergibt sich darüber hinaus aus der Rechtsprechung, dass auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung nach dem AEU-Vertrag untersagt ist (Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Als Zweites ist darauf hinzuweisen, dass eine Ungleichbehandlung, die eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, jedoch zulässig sein kann, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und soweit ihre Anwendung in einem solchen Fall geeignet ist, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Urteil vom 3. März 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Das vorlegende Gericht fragt sich zwar, ob eine etwaige Beschränkung durch solche zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann, hat aber insoweit keine näheren Angaben gemacht.

31 Die belgische Regierung hat erklärt, die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung sei durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit der Steuerkontrollen zu gewährleisten. Ziel der Regelung sei es, sicherzustellen, dass die Beträge, die der Dienstleistungserwerber von seinem steuerpflichtigen Einkommen abziehe, den vom Dienstleistungserbringer erklärten Einnahmen entsprächen. Wenn Letzterer den belgischen Rechtsvorschriften über die Buchhaltung unterliege und verpflichtet sei, eine Rechnung auszustellen, führe die Verpflichtung des Erwerbers zur Erstellung und Vorlage von Individualkarten und zusammenfassenden Aufstellungen über diese Zahlungen allerdings grundsätzlich zu einer Überschneidung mit den Verpflichtungen des Dienstleistungserbringers, da die Angaben in dessen Kundenlisten grundsätzlich denjenigen entsprächen, die in den vom Erwerber zu erstellenden Dokumenten enthalten seien. Aus diesem Grund bestehe in solchen Fällen eine abweichende Verwaltungspraxis.

32 Gleichwohl bleibe die den Dienstleistungserwerbern obliegende Erklärungspflicht zweckmäßig, wenn Dienstleistungserbringer, auch wenn sie den Buchhaltungsvorschriften ihres Niederlassungsstaats unterlägen und zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet seien, nicht in Belgien ansässig seien. In diesen Fällen seien die geleisteten Zahlungen nach den Bestimmungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen in Belgien nicht steuerpflichtig. Die belgische Steuerverwaltung „übergebe“ an die Steuerverwaltung des Mitgliedstaats der Niederlassung des Dienstleistungserbringers, der allein befugt sei, zu kontrollieren, ob dieser seine Einnahmen richtig erklärt habe. Es handele sich um einen spontanen und automatischen Informationsaustausch, an dem alle Mitgliedstaaten sowie mehrere Drittstaaten teilnähmen, wobei die so übermittelten Auskünfte diejenigen seien, die auf den Individualkarten enthalten seien.

33 Die in Art. 57 des CIR 1992 genannten Individualkarten und zusammenfassenden Aufstellungen blieben unerlässlich, um es dem Staat der Niederlassung des Dienstleistungserbringers zu ermöglichen, diese Kontrolle vorzunehmen. Würde die abweichende Verwaltungspraxis auf Zahlungen ausgedehnt, die von in Belgien ansässigen Gesellschaften an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleistungserbringer geleistet werden, käme dies einem Verzicht auf diesen Informationsaustausch gleich und würde die Überprüfung gefährden, die durch diesen Austausch ermöglicht werde.

34 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuerkontrollen zu gewährleisten, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen kann, der eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann (Urteile vom 25. Juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 57, und vom 3. März 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Darüber hinaus müssen, wie in Rn. 29 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, die Maßnahmen, die den freien Dienstleistungsverkehr beschränken, allerdings auch geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels zu gewährleisten, und dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Urteil vom 10. März 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, Rn. 24).

36 Was die Geeignetheit einer Regelung wie der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass ein Mitgliedstaat zur Anwendung von Maßnahmen befugt ist, die die klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Staat als Betriebsausgaben abziehbaren Beträge erlauben, damit die Wirksamkeit der Steuerkontrollen, durch die Steuerhinterziehungen bekämpft werden sollen, gewährleistet ist (Urteil vom 5. Juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung). Es besteht kein Grund, anders zu entscheiden, wenn es um Maßnahmen geht, die eine solche Kontrolle durch einen anderen Mitgliedstaat ermöglichen.

37 Wie die belgische Regierung in ihren Erklärungen im Wesentlichen ausgeführt hat, kann jedoch die den in Belgien ansässigen Gesellschaften auferlegte Verpflichtung, die Ausgaben für die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringern bezogenen Dienstleistungen zu erklären, den Steuerbehörden dieser Mitgliedstaaten bei der Prüfung helfen, ob die als Vergütung für diese Dienstleistungen gezahlten Beträge tatsächlich bei den steuerpflichtigen Einnahmen ihrer Empfänger aufgeführt werden.

38 Dass die belgische Steuerverwaltung Informationen über nur in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtige Zahlungen, die in den in Art. 57 des CIR 1992 genannten Individualkarten enthalten sind, an die Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats übermittelt, könnte es diesen nämlich ermöglichen, die Steuererklärung des betreffenden Dienstleistungserbringers zu kontrollieren.

39 Zu der Frage, ob eine Regelung wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels, die Wirksamkeit der Steuerkontrollen zu gewährleisten, erforderlich ist, ist erstens darauf hinzuweisen, dass die belgische Regierung zur Erläuterung des Hintergrundes der in Rn. 5 des vorliegenden Urteils genannten abweichenden Verwaltungspraxis ausgeführt hat, dass sich die Erklärungspflicht gemäß Art. 57 des CIR 1992 dann, wenn der Dienstleistungserbringer den belgischen Rechtsvorschriften über die Buchhaltung unterliege und nach den belgischen Bestimmungen über die Mehrwertsteuer verpflichtet sei, eine Rechnung auszustellen, großenteils mit den diesem Dienstleistungserbringer nach diesen Regelungen obliegenden Verpflichtungen überschneide. Wie die Europäische Kommission erklärt hat, beruht diese abweichende Verwaltungspraxis somit auf der Prämisse, dass Dienstleistungserbringer, die den im belgischen Recht vorgesehenen Verpflichtungen zur Buchführung und mehrwertsteuerlichen Rechnungsstellung unterliegen, nicht den gleichen Grad der Gefahr der Steuerhinterziehung aufweisen wie die Dienstleistungserbringer, die diesen Pflichten nicht unterliegen.

40 Hierzu ist festzustellen, dass die Vorschriften über die Buchhaltung von Unternehmen und diejenigen über die Mehrwertsteuer innerhalb der Europäischen Union harmonisiert worden sind und deshalb die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringer vergleichbaren Verpflichtungen unterliegen wie die in Belgien ansässigen Dienstleistungserbringer. Zudem ergibt sich aus der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung, dass die Erstellung der Individualkarten und zusammenfassenden Aufstellungen nicht als erforderlich angesehen werden kann, um es den belgischen Steuerbehörden zu ermöglichen, die Erklärungen der in Belgien ansässigen Dienstleistungserbringer zu überprüfen, da diese davon befreit sind, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der in Rn. 5 des vorliegenden Urteils genannten abweichenden Verwaltungspraxis erfüllt sind. Daher kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Informationen in den Individualkarten für die Steuerbehörden der anderen Mitgliedstaaten unerlässlich wären, um die Steuererklärungen der in ihren Hoheitsgebieten ansässigen Dienstleistungserbringer zu überprüfen.

41 Zweitens ist zum Vorbringen der belgischen Regierung, dass die den in Belgien ansässigen Gesellschaften auferlegte Erklärungspflicht für die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringern erbrachten Dienstleistungen für einen spontanen und automatischen Informationsaustausch erforderlich sei, an dem alle Mitgliedstaaten sowie mehrere Drittstaaten teilnähmen, festzustellen, dass die belgische Regierung keine näheren Angaben zur Rechtsgrundlage eines solchen Austauschs macht.

42 Zwar haben sowohl die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. 1977, L 336, S. 15) als auch die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. 2011, L 64, S. 1), die ausweislich ihres Art. 28 die Richtlinie 77/799 mit Wirkung vom 1. Januar 2013 aufgehoben hat, für die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten Möglichkeiten vorgesehen, die Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten um Auskünfte zu ersuchen und solche Auskünfte mit diesen Behörden auszutauschen. Allerdings sieht keine dieser Richtlinien eine Verpflichtung der Behörden vor, spontan und automatisch solche Auskünfte wie diejenigen auszutauschen, um die es in den Ausgangsverfahren geht.

43 Außerdem erlaubte es Art. 2 der Richtlinie 77/799 in Verbindung mit ihrem Art. 1 den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats, die Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaats im Einzelfall um die Erteilung aller Auskünfte zu ersuchen, die für die korrekte Festsetzung der Einkommensteuern einschließlich der Körperschaftsteuer geeignet sein können, und verpflichtete diese Behörden, gegebenenfalls die erforderlichen Ermittlungen durchzuführen, um diese Auskünfte zu erhalten. Entsprechende Verpflichtungen sind in den Art. 1, 5 und 6 der Richtlinie 2011/16 enthalten. Folglich sind die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten auch ohne einen spontanen und automatischen Informationsaustausch im Rahmen von Ermittlungen gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen in der Lage, alle Auskünfte einzuholen, die sie für die korrekte Festsetzung der betreffenden Steuern benötigen.

44 Drittens ist in jedem Fall darauf hinzuweisen, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung eine als „getrennte Steuer“ bezeichnete Sanktion enthält, die darin besteht, die Körperschaftsteuer je nach den Umständen um einen Betrag in Höhe von 50 % oder 100 % der Beträge zu erhöhen, die von den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringern in Rechnung gestellt werden.

45 Nach Ansicht der belgischen Regierung besteht das Ziel dieser Sanktion nicht darin, die Nichterfüllung der in Art. 57 des CIR 1992 vorgesehenen Erklärungsformalitäten zu ahnden, sondern darin, eine solche Nichterfüllung zu verhüten, indem sie den Steuervorteil neutralisiert, der dem Erwerber und dem Erbringer von Dienstleistungen daraus entstehen könnte.

46 Aus den Angaben des vorlegenden Gerichts, die von der belgischen Regierung bestätigt worden sind, geht jedoch hervor, dass diese Sanktion in allen Fällen verhängt wird, in denen eine belgische Gesellschaft gegen ihre Erklärungspflicht nach der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung verstoßen hat, ohne von den in Rn. 26 des vorliegenden Urteils beschriebenen Möglichkeiten Gebrauch zu machen, um diese Sanktion zu vermeiden. Selbst wenn, wie die belgische Regierung geltend gemacht hat, der Zahlende von dieser Verpflichtung befreit ist, wenn der Betrag der Zahlungen 125 Euro nicht übersteigt, ist es somit offensichtlich, dass diese Sanktion vorbehaltlich dieser Bagatellgrenze auch dann zu entrichten ist, wenn der Leistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, die Einnahmen aus Belgien als Vergütung für seine Dienstleistungen tatsächlich erklärt hat. Die Sanktion wird also auch dann verhängt, wenn die Nichterfüllung der Erklärungspflicht weder beim Erwerber noch beim Erbringer der fraglichen Dienstleistungen zu einer Steuerverkürzung geführt hat.

47 Auch wenn es den Mitgliedstaaten freisteht, die Nichteinhaltung der von ihnen auferlegten verwaltungsrechtlichen Verpflichtungen zu ahnden, sofern diese Sanktionen in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Ziel stehen, geht eine Sanktion in Form einer Erhöhung der Steuer um einen Betrag, der auch ohne jeden Ausfall von Steuereinnahmen 50 % oder sogar 100 % des Wertes der betreffenden Dienstleistungen ausmachen kann, über das hinaus, was erforderlich ist, um die Wirksamkeit der Steuerkontrolle zu gewährleisten. Die Unverhältnismäßigkeit dieser Sanktion ist umso augenfälliger als eine allein innerhalb Belgiens erfolgende Dienstleistungserbringung aufgrund der in Rn. 5 des vorliegenden Urteils genannten abweichenden Verwaltungspraxis auch dann nicht mit einer Sanktion belegt wird, wenn der Dienstleistungserbringer die vereinnahmte Zahlung nicht erklärt hat.

48 Hieraus folgt, dass die in Rn. 25 des vorliegenden Urteils genannte Beschränkung auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Bekämpfung der Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden kann, den die Berufungsklägerinnen der Ausgangsverfahren und die Kommission in ihren Erklärungen angesprochen haben. Dieses Ziel stellt einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar, der eine Beschränkung der vom AEU-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2009, X und Passenheim-van Schoot, C-155/08 und C-157/08, EU:C:2009:368, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im vorliegenden Fall kann die in Rede stehende Regelung wegen der in Rn. 44 des vorliegenden Urteils genannten Sanktion zwar dazu beitragen, von Steuerhinterziehung abschrecken. Da diese Sanktion, wie in Rn. 46 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, auch dann anwendbar ist, wenn gar keine Steuerhinterziehung vorliegt, geht sie jedoch über das hinaus, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.

49 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der jede im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässige Gesellschaft der Steuerverwaltung Belege über Zahlungen als Vergütung für Dienstleistungen übermitteln muss, die von Dienstleistungserbringern erworben werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, in dem sie den Regelungen über die Buchhaltung von Unternehmen unterliegen und zur Rechnungsstellung gemäß den Vorschriften über die Mehrwertsteuer verpflichtet sind, und nach der sich andernfalls die Körperschaftsteuer um 50 % oder 100 % des Wertes dieser Dienstleistungen erhöht, obwohl der erstgenannte Mitgliedstaat

nach einer abweichenden Verwaltungspraxis keine entsprechende Verpflichtung auferlegt, wenn die Dienstleistungen von in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Dienstleistungserbringern erbracht werden.

Kosten

50 Für die Beteiligten der Ausgangsverfahren ist das Verfahren Teil der bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahren; 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 (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der jede im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässige Gesellschaft der Steuerverwaltung Belege über Zahlungen als Vergütung für Dienstleistungen übermitteln muss, die von Dienstleistungserbringern erworben werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, in dem sie den Regelungen über die Buchhaltung von Unternehmen unterliegen und zur Rechnungsstellung gemäß den Vorschriften über die Mehrwertsteuer verpflichtet sind, und nach der sich andernfalls die Körperschaftsteuer um 50 % oder 100 % des Wertes dieser Dienstleistungen erhöht, obwohl der erstgenannte Mitgliedstaat nach einer abweichenden Verwaltungspraxis keine entsprechende Verpflichtung auferlegt, wenn die Dienstleistungen von in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Dienstleistungserbringern erbracht werden.

Unterschriften