

Dr. Axel Cordewener, Bonn, Dr. Harald Grams, Bielefeld und Dr. Dick Molenaar, Rotterdam*

Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG – Erste Erkenntnisse aus dem EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 (C-290/04, „FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH“)

In der obigen Rechtssache hatte der BFH¹ den EuGH aufgefordert, eine Reihe wichtiger Ergänzungen zu seiner vor etwas mehr als drei Jahren ergangenen „Gerritse“-Entscheidung² vorzunehmen. Das nunmehr ergangene Urteil bringt in der Tat einige wichtige neue Erkenntnisse, lässt andererseits aber auch noch einige Fragezeichen im Raume stehen. Inhaltlich ging es im Wesentlichen um vier Fragen: *Erstens* um die EG-Rechtskonformität des Haftungsverfahrens nach § 50a Abs. 5 EStG, *zweitens* um die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der Berücksichtigung von Kosten des ausländischen Leistungserbringers (Steuerpflichtiger), *drittens* um die Berücksichtigung einer DBA-Befreiung des ausländischen Steuerpflichtigen bei der Auszahlung bzw. jedenfalls im Haftungsverfahren gegen den – im Regelfall inländischen³ – Leistungsempfänger (Haftungsschuldner), und *viertens* um die generelle Frage, ob der Schutz der Dienstleistungsfreiheit in jedem Fall davon abhängt, dass der in der EU ansässige Leistungserbringer auch EU-Staatsangehöriger ist. Die wesentlichen Lösungsansätze des EuGH, bei denen dieser in zu maßgeblichen Punkten einerseits über die Entscheidungsvorschläge von Generalanwalt Léger⁴ hinausgegangen, andererseits aber dahinter zurückgeblieben ist, seien an dieser Stelle kurz skizziert:

1. Das Haftungsverfahren (§ 50a Abs. 5 EStG) „als solches“

Die erste Problematik der den inländischen Vergütungsschuldner (Leistungsempfänger) treffenden Haftungspflicht war schon nach der Formulierung der entsprechenden 1. Vorlagefrage des BFH untrennbar mit der sich aus § 50a Abs. 4 EStG ergebenden Einbehaltungs- und Abführungspflicht verbunden. Dementsprechend sieht der EuGH in seinem Urteil (Rn. 33 f.) zu Recht sowohl die Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners für die Vornahme des Steuerabzugs wie auch seine drohende Haftung dafür als Beschränkung der durch Art. 59 EWGV (heute Art. 49 EG⁵) geschützten „passiven“ Dienstleistungsfreiheit an. Da nämlich die § 50a Abs. 4, 5 EStG für rein inländische Sachverhalte von vornherein nicht zur Anwendung kommen, werden inländische Veranstalter von der Engagierung ausländischer Leistungserbringer abgeschreckt. Allerdings hält der EuGH diese Benachteiligung grenzüberschreitender Leistungen für gerechtfertigt, da Steuerabzug und Haftung in verhältnismäßiger Weise die „Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer“ (und zwar im Quellen- wie auch im Wohnsitzstaat!) gewährleisten (Rn. 36-38).

Bedeutsam ist jedoch der vom EuGH eher en passant erwähnte – und von der Klägerin zu Gunsten der damaligen Gesetzeslage sogar ausdrücklich vorgebrachte – Umstand, dass im Streitjahr 1993 die grenzüberschreitende Steuerbeitreibung (noch) nicht möglich war, da weder eine Gemeinschaftsrichtlinie existierte noch im konkreten Ausgangsfall ein bilaterales Amtshilfeabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden bestand (Rn. 36 a. E.). Für nachfolgende Jahre – und insbesondere für die heutige Rechtslage – könnte damit die gemeinschaftsrechtliche Rechtfertigungsprüfung ganz anders ausfallen: Zum einen existiert seit dem 15. 6. 2001 die sog. Beitreibungs-RL 2001/44/

EG⁶, die bis zum 30. 6. 2002 umzusetzen war und in der jüngsten Rechtsprechung – analog zur sog. Auskunfts-RL 77/799/EWG⁷ – immer stärkere Bedeutung erlangt, indem sie zur Begründung der Unverhältnismäßigkeit nationaler Sicherungsmaßnahmen herangezogen wird⁸. Zum anderen besteht konkret mit den Niederlanden seit dem 21. 5. 1999 ein Vollstreckungshilfeabkommen⁹, welches möglicherweise mit seinem In-Kraft-Treten ab dem 23. 6. 2001 beachtlich wäre. Die Erwähnung dieses Abkommens könnte letztlich sogar bedeuten, dass bilaterale Amtshilfeabkommen (über Auskunft und/oder Beitreibung) auch dort im Rahmen der Grundfreiheitsprüfung Bedeutung erlangen, wo der Anwendungsbereich der o.g. EG-Richtlinien nicht eröffnet ist¹⁰. In der Tat hat auch der BFH unlängst in einer Entscheidung zum Schenkungsteuerrecht¹¹ auf den umfassenden Vertrag mit Österreich über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen¹² rekurriert.

2. Zum „wann“ und „wie“ der Kostenberücksichtigung

Mit seiner Vorlagefrage 3.a zielte der BFH darauf, ob unter Berücksichtigung der Art. 59 und 60 EWGV ein Abzug der im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen stehenden Betriebsausgaben *bereits beim Quellensteuereinbehalt* zu gewähren ist und dementsprechend nur der Gewinn (als Nettobetrag) besteuert werden darf. In der Frage 3.b ging es dem BFH darum, unter Berücksichtigung der Dienstleistungsfreiheit klären zu lassen, ob im Steuerabzugsverfahren nur die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den zur Besteuerung führenden Einnahmen stehenden Ausgaben, welche gegenüber dem Veranstalter *nachgewiesen* wurden, berücksichtigt werden und ob

* Dr. Axel Cordewener, LL.M., Rechtsanwalt, Flick Gocke Schaumburg, Bonn; Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt (FAfStR)/Steuerberater, Grams und Partner, Bielefeld; Dr. Dick Molenaar, Belastingadviseur, All Arts, Rotterdam, Niederlande.

1) Vorlagebeschluss v. 28. 4. 2004 – I R 39/04, IStR 2004, 583 m. Anm. Grams.

2) EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, IStR 2003, 458 m. Anm. Grams/Molenaar.

3) Vgl. zum Sonderproblem bei Auslandsansässigkeit FG Münster v. 1. 4. 2004 – I V 4857/03 E, rkr., IStR 2004, 349 m. Anm. Grams.

4) Schlussanträge v. 16. 5. 2006, veröffentlicht unter <http://www.curia.europa.eu>.

5) Im Ausgangsfall ging es um einen Sachverhalt des Jahres 1993, der noch vor In-Kraft-Treten des Maastricht-Vertrages am 1. 11. 1993 verwirklicht wurde; vgl. auch Rn. 27 des Urteils.

6) Richtlinie 2001/44/EG v. 15. 6. 2001, ABIEG 2001 L 175/17.

7) Richtlinie 77/799/EWG v. 19. 12. 1977, zuletzt i. d. F. der Richtlinie 2004/106/EG, ABIEG 2004 L 359/30.

8) Vgl. z. B. EuGH v. 7. 9. 2006, C-470/04, N, IStR 2006, 20, Rn. 53; ebenso etwa Generalanwalt Léger v. 18. 5. 2006, C-520/04, *Turpeinen*, <http://www.curia.europa.eu>, Rn. 80 sowie im vorliegenden Fall v. 15. 6. 2006, Fn. 4, Rn. 48. Siehe im Schrifttum jüngst auch *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, Wien 2006, S. 157 f.

9) BStBl I 2000, 66.

10) Vgl. dazu auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 948 ff.

11) BFH v. 21. 9. 2005, II R 56/03, ZEV 2006, 123.

12) Abkommen v. 4. 10. 1954, BGBl II 1955, 834.

PRAXISFORUM

etwaige weitergehende Ausgaben in einem *anschließenden Erstattungsverfahren* anerkannt werden können.

Der EuGH geht in seiner Antwort auf die Frage 3.a zunächst (Rn. 42 f.) auf seine „*Gerritse*“-Entscheidung¹³ ein, in der er herausgestellt hatte, dass ein Abzugsverbot für Betriebsausgaben bei einem Gebietsfremden gegen die Art. 59 und 60 EWGV verstößt, soweit einem Gebietsansässigen ein solcher Abzug bei der Besteuerung gewährt wird. Allerdings hatte der Gerichtshof seinerzeit keine Entscheidung dahingehend getroffen, in *welcher Phase* der Besteuerung der Ausgabenabzug zu gewähren ist (Rn. 43). Sodann wird die vom BFH verwandte Formulierung der „im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben“ durch den EuGH ausgelegt (Rn. 44). Der Gerichtshof versteht den BFH so, dass dieser wissen wollte, ob die unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängenden Ausgaben, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, beim Steuerabzug Berücksichtigung finden müssen oder aber ob es zulässig ist, den Ausgabenabzug erst in einem späteren Erstattungsverfahren zuzulassen (Rn. 45). Unter Bezugnahme auf seine Rechtsprechung erteilt der EuGH sodann einer *ausschließlich* nachgelagerten Erstattung eine klare Absage (Rn. 46 m. w. N.). Er sieht in der generellen Verpflichtung zur Durchführung eines nachgelagerten Verfahrens zwecks Anerkennung der Betriebsausgaben und Erhalt einer Erstattung eine Behinderung des Dienstleistungserbringers und in dem mit dem Erstattungsverfahren verbundenen administrativen Aufwand eine verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (Rn. 47). Da Rechtfertigungsgründe nicht vorgebracht wurden (Rn. 48), kam der EuGH unter Vergleich mit der Situation eines Gebietsansässigen zu dem Ergebnis, dass die Art. 59 und 60 EWGV nationalen Regelungen entgegenstehen, nach denen die durch den Gebietsfremden mitgeteilten unmittelbaren Betriebsausgaben nicht bereits im Steuerabzugsverfahren Berücksichtigung finden (Rn. 49)¹⁴.

In seinen Ausführungen zur Antwort auf die Frage 3.b unterscheidet der EuGH zwischen „Betriebsausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung“ stehen und etwaigen weiteren Betriebsausgaben, die in einem sich anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können (Rn. 50). Der EuGH stellt zum einen fest, dass ihm keine Angaben dazu vorliegen, wie sich ein diesbezüglicher Vergleich zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden darstellt, sieht aber keine Probleme für den Fall, dass etwaige im Steuerabzugsverfahren nicht berücksichtigte Betriebsausgaben in einem späteren Erstattungsverfahren Anerkennung finden (Rn. 51 f.).

Die Antwort zur erstgenannten Frage 3.a ist im Bereich des internationalen Steuerrechts von erheblicher Bedeutung. Das System der Steuerhebung von den Einnahmen mit Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs gehört, von Ausnahmen abgesehen, zum internationalen Standard. Aus Gründen der Steuergerechtigkeit im EU-Binnenmarkt gehört dieses weltweite System nach der Rechtsprechung des EuGH in Sachen „*Scorpio*“ nunmehr der Vergangenheit an. In der Antwort auf die Frage 3.a stellt sich der EuGH gegen die ständige Rechtsprechung des BFH¹⁵, wonach die Steuererhebung von den Einnahmen und die Versagung des Betriebsausgabenabzugs im Verfahren der Erhebung der Quellensteuer gemeinschaftsrechtskonform ist. Auch im Vorlagebeschluss hatte das höchste deutsche Gericht in Steuersachen unter Punkt 4.b der Entscheidungsgründe auf die von ihm vertretene Rechtsauffassung hingewiesen, dass die Erhebung der Quellensteuer von den Einnahmen – vorbehaltlich eines sich anschließenden Erstattungsverfahrens – nicht gegen die Art. 59 und 60 EWGV verstößt. Die Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuer ermittelt sich auf der Grundlage der hier zur Besprechung stehenden Entscheidung des EuGH im Quellensteuerabzugsverfah-

ren aus den um die unmittelbaren Betriebsausgaben bereinigten Einnahmen, also quasi dem Gewinn.

Beachtenswert ist in diesem Zusammenhang, dass der BFH in der Vorlagefrage 3.c inzidenter davon ausging, dass der inländische Vergütungsschuldner quasi als Steuerbehörde agiert und die Betriebsausgaben – wenn überhaupt – *ihm gegenüber* „nachgewiesen“ werden müssen. *Nachweis* hätte bedeutet, dass Unterlagen vorgelegt werden, anhand derer sich die Ausgaben des Gebietsfremden überprüfen lassen. Eine Nachlässigkeit seinerseits hätte denknötwendig die Frage nach seiner Haftung nach sich gezogen. Der EuGH lässt es dagegen zu, dass der Gebietsfremde seine Betriebsausgaben lediglich „mitteilt“. Eine *Mitteilung* ist als bloßer Hinweis zu verstehen und damit begrifflich gesehen weniger als ein Nachweis. Es reicht mithin aus, dass durch den Gebietsfremden eine Bestätigung über die unmittelbaren Ausgaben aufgesetzt und dem inländischen Partner übermittelt wird. Dabei kann offensichtlich auch im Wege der *Schätzung* vorgegangen werden¹⁶, denn die unmittelbaren Betriebsausgaben liegen im Zeitpunkt des Steuerabzugs u. U. noch nicht vor. Zu denken ist hier z. B. an Vorauszahlungen weit vor Beginn einer Tournee. Sollten die zu erwartenden Ausgaben noch nicht in Abzug gebracht werden können, da diese zwar kalkulatorisch feststehen, aber tatsächlich noch nicht entstanden sind?

Der Vergütungsschuldner hat die ihm übermittelten Angaben sodann zu berücksichtigen und den Steuerabzug auf den sich unter Abzug dieser Ausgaben ergebenden „Gewinn“ vorzunehmen. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass weiterhin die sich aus § 50a Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG ergebenden Steuersätze zur Anwendung gelangen. Der EuGH hat nämlich nur das Verbot des Betriebsausgabenabzugs für nicht gemeinschaftsrechtskonform erachtet, so dass § 50a Abs. 4 EStG dadurch im Übrigen nicht tangiert ist. Der Gebietsfremde muss damit rechnen, dass die von ihm mitgeteilten Betriebsausgaben durch die deutschen Steuerbehörden im Wege der Amtshilfe (RL 77/799/EWG) überprüft werden können. Sollte sich auf der Grundlage der Auskünfte der Steuerbehörden des Wohnsitzstaates herausstellen, dass seine Angaben unrichtig waren bzw. Schätzungen jeglicher Grundlage entbehren, kann Deutschland sich daraus ergebende Steuernachforderungen im Wege der Vollstreckung durch die Steuerbehörden des Wohnsitzstaates eintreiben lassen (Richtlinie 2001/44/EG).

Interessant sind die Ausführungen des EuGH auch insofern, wie es um die Auslegung der Vorlagefragen des BFH zu 3.a und 3.b geht. Der BFH hatte in seinem Beschluss noch von Ausgaben gesprochen, die „im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner zu den Vergütungen führenden Tätigkeiten im Inland entstanden sind“ (Frage 3.a), bzw. über „die mit der ... Tätigkeit im Inland wirtschaftlich zusammenhängenden Betriebsausgaben“ (Frage 3.b). Der EuGH deutet die vom BFH verwendeten Begrifflichkeiten um und „übersetzt“ diese in Ausgaben, die in einem unmittelbaren Zusammenhang bzw. in einem nicht unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betätigung stehen. In der Entscheidung „*Futura Participations*“ beispielsweise wurde ein solche Unterscheidungen durch den EuGH nicht vorgenommen, obwohl es auch in diesem Fall um Ausgaben ging, die „in

13) Fn. 2.

14) Eine in diese Richtung gehende Formulierung lässt sich in der Tat auch bereits BFH v. 28. 1. 2004 – I R 73/02, IStR 2004, 344, 347 entnehmen.

15) BFH v. 25. 11. 2002, I B 69/02, BStBl 2003 II, 189; v. 2. 2. 1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864.

16) Siehe in diese Richtung auch schon FG Düsseldorf v. 18. 8. 2003 – 18 V 2628/03 A (E), rkr., EFG 2004, 995 sowie ansatzweise ggf. auch FG München v. 19. 2. 2004 – 1 V 4730/02, IStR 2004, 280 m. Anm. Grams und Eicher sowie sodann BFH v. 16. 6. 2004 – I B 44/04, IStR 2004-1, 587.

wirtschaftlichem Zusammenhang“ mit Einkünften standen, die in einem bestimmten Mitgliedstaat erzielt wurden¹⁷.

Der EuGH sieht unmittelbare Ausgaben nun offensichtlich als dann gegeben an, wenn eine *direkte Zurechenbarkeit* zu Einnahmen möglich ist, die in Deutschland erzielt wurden. Das können neben Ausgaben für die Ton- und Lichtenanlage, die Bühne usw. z. B. auch aufteilbare und damit direkt zurechenbare Ausgaben für Telefon-, Miet- und Personalkosten sein, die im Zusammenhang mit dem Engagement stehen. Für die „nicht im unmittelbaren Zusammenhang“ stehenden Kosten dürfte damit rein tatsächlich gesehen wenig Raum verbleiben. Es kann sich dort nur um solche Positionen handeln, die der Veranstaltung nicht direkt zurechenbar sind, wie z. B. allgemeine Versicherungskosten, Büromaterialien etc.; alle anderen Positionen sind regelmäßig einem konkreten Projekt zurechenbar und gelten damit als unmittelbare Kosten i. S. d. obigen Rechtsprechung des EuGH. Jede andere Betrachtung würde die Antwort des EuGH auf die Frage 3.a in Abrede stellen, wonach allgemein gesehen ein Betriebsausgabenabzug an der Quelle zur Schaffung gleicher Ausgangspositionen für Gebietsansässige und Gebietsfremde gegeben sein muss. Weitere Klärung in diesem Bereich könnte auch der noch anhängige Fall „*Centro Equestre*“ bringen¹⁸.

3. Zur Berücksichtigung einer DBA-Befreiung bei Abzug und Haftung

In der Vorlagefrage 3.c wollte der BFH durch den EuGH unter Betrachtung der Situation eines rein inländischen Sachverhalts klären lassen, ob die Art. 59 und 60 EWGV einer Regelung wie § 50d Abs. 1 EStG entgegenstehen, wonach die in einem DBA vorgesehene Steuerbefreiung nicht unmittelbar gilt, sondern erst nachdem die deutschen Behörden eine entsprechende Freistellung erteilt haben, und ob der inländische Vergütungsschuldner bei fehlender Freistellungsbescheinigung in Haftung genommen werden kann, weil er sich im Haftungsverfahren nicht auf die im DBA verankerte Steuerbefreiung des Gebietsfremden berufen kann.

Im Ergebnis hält der EuGH ein vorgeschaltetes Freistellungsverfahren wie in § 50d EStG vorgesehen für gemeinschaftsrechtskonform. Zwar sieht er in der Verpflichtung zur Beantragung einer Freistellungsbescheinigung zur Bestätigung der DBA-Voraussetzungen eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (Rn. 56 f.), doch hält er diese Beschränkung im Ergebnis für gerechtfertigt (Rn. 59 f.). Denn dem Vergütungsschuldner könne nach Auffassung des EuGH nicht zugemutet werden, selbst die Frage zu klären, ob in jedem Einzelfall die betreffenden Einkünfte aufgrund eines DBA steuerfrei sind oder nicht. Der EuGH hat zur weiteren Rechtfertigung auch das Argument für einen rechtlichen Irrtum des Inländers verbunden mit der Gefährdung der Steuererhebung beim Vergütungsgläubiger angeführt (Rn. 60). Der Gerichtshof lässt die Berücksichtigung der dem Gebietsfremden nach einem DBA zustehenden Steuerbefreiung nur zu, soweit die zu beantragende Freistellungsbescheinigung vom Vergütungsschuldner im Rahmen des Steuerabzugs- bzw. Erstattungsverfahrens beigebracht werden kann. Es soll nach Auffassung des EuGH für die Geltendmachung der Steuerbefreiung noch genügen, dass die Freistellungsbescheinigungen in einem gegen den Vergütungsschuldner eingeleiteten Haftungsverfahren vorgelegt wird.

In seinen Ausführungen unterscheidet der EuGH – anders als zuvor Generalanwalt Léger in Rn. 82 ff. und 92 ff. seiner Schlussanträge nicht zwischen dem in § 50d EStG verankerten Freistellungs- bzw. dem Erstattungsverfahren. Er geht nur davon aus, dass eine Freistellungsbescheinigung in jeder der verschiedenen Pha-

sen der Besteuerung vorgelegt werden kann. Nach der in 1993 geltenden Rechtslage konnte eine Freistellungsbescheinigung im Haftungsverfahren noch Berücksichtigung finden und den Haftungsanspruch nachträglich rechtswidrig werden lassen. Nach der heute in § 50d Abs. 3 EStG verankerten Rechtslage kann eine Freistellungsbescheinigung für zurückliegende Zeiträume keine Geltung mehr entfalten; sie wirkt in die Zukunft, und zwar ab dem Zeitpunkt des Eingangs des Antrages beim Bundeszentralamt für Steuern. Damit stellt sich konkret bezogen auf den Fall „*Scorpio*“ die Frage, wie (und ob überhaupt) der DBA-Zustand heute noch hergestellt werden kann. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der EuGH die Prüfungskompetenzen der nationalen Steuerverwaltungen als Vorstufe für die Rechtmäßigkeit eines Haftungsverfahrens in den Vordergrund stellt und Fragen der Rückwirkung der Bescheinigung bzw. solche der Verjährung als Diskriminierung i. S. d. freien Dienstleistungsverkehrs ansehen wird, soweit der Haftungsanspruch gegen den Vergütungsschuldner noch nicht bestand bzw. rechtskräftig geworden ist. Sollte dieses der Fall sein, dann kann das im Falle „*Scorpio*“ benannte niederländische Unternehmen auch heute noch Freistellung erwirken, um den Haftungsanspruch auf der Ebene von „*Scorpio*“ zum Erliegen zu bringen. Die weitere Entwicklung in diesem Punkt dürfte spannend bleiben.

4. Zur Reichweite der „aktiven“ bzw. „passiven“ Dienstleistungsfreiheit

Da für alle vorstehenden Prüfungsschritte des EuGH die Dienstleistungsfreiheit relevant war, der BFH aber in seinen Vorlagefragen 2 und 3.d ausdrücklich darauf hingewiesen hatte, dass hier die Staatsangehörigkeit des in den Niederlanden ansässigen Leistungserbringers unbekannt sei, musste der EuGH abschließend noch zum Schutzzumfang des Art. 59 EWGV Farbe bekennen. Er zog sich dabei auf den engen Standpunkt zurück, Art. 59 Abs. 2 EWGV sehe für die Erstreckung des gemeinschaftsrechtlichen Schutzes „auch auf Erbringer von Dienstleistungen ...“, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind“, ausdrücklich eine *Harmonisierungsmaßnahme* des Rates vor, die bislang nicht ergangen sei. Rein formal gesehen ist dies zutreffend, denn ein entsprechender RL-Vorschlag zur Ausdehnung der Dienstleistungsfreiheit auf EU-ansässige „Drittstaatler“¹⁹ wurde von der Kommission im Jahr 2004 zurückgezogen. Allerdings hatte Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen äußerst ausführlich²⁰ untersucht, inwiefern Drittstaatler bereits *de lege lata* in den primärrechtlichen Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit fallen. Er war dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass weder der Vertragswortlaut noch die bisherige EuGH-Judikatur von einem in der Gemeinschaft ansässigen EU-Staatsangehörigen verlangten, er müsse als „passiver“ Leistungsempfänger die EU-Staatsangehörigkeit des gleichfalls in der Gemeinschaft ansässigen „aktiven“ Leistungserbringers nachweisen, um selbst geschützt zu sein.

In der Tat erscheint fraglich, ob der Gerichtshof sich und den Marktbürgern mit seiner formalen Beurteilung einen Gefallen getan hat. Zunächst einmal werden damit eine ganze Reihe von Abgrenzungsproblemen heraufbeschworen, welche durch die ansonsten zunehmend parallele Auslegung der Grundfrei-

17) EuGH v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations SA*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 16 f.

18) BFH v. 26. 5. 2004-I R 93/03, DStRE 2004, 1083. Vgl. dazu Generalanwalt Léger v. 22. 6. 2006, C-345/04, *Centro Equestre*, <http://www.curia.europa.eu>.

19) RL-Vorschlag v. 12. 2. 1999, ABIEG 1999 C 67/17.

20) Fn. 4, Tz. 99-123 m. w. N.

heiten bereits überwunden schienen. So gibt es nämlich insbesondere bei den Art. 28, 29 und 56 Abs. 1 EG weder hinsichtlich des „aktiv“ noch des „passiv“ Beteiligten das Erfordernis der EU-Staatsangehörigkeit, und im Einzelfall kann es durchaus fraglich sein, ob ein bestimmter Vorgang eine Dienstleistung darstellt oder vielmehr einen Fall des Warenverkehrs²¹ bzw. ggf. auch des Kapitalverkehrs²². Nun aber werden sich inländische Leistungsempfänger, wenn sie denn auf gemeinschaftsrechtlichen Schutz Wert legen, von ausländischen Anbietern neben deren Angebotsunterlagen zugleich auch einen Nationalitätsnachweis vorlegen lassen müssen. Nicht ohne guten Grund hatte die EU-Kommission in der mündlichen Verhandlung mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass dies im Binnenmarkt wohl kaum gewollt sein kann.

Davon einmal abgesehen hat der Gerichtshof selbst in seiner Judikatur den Weg gewiesen, wie Leistungserbringer sich (und damit zugleich den Leistungsempfängern) den Schutz des EG-Vertrags „verschaffen“ können: Wenn nach „Centros“²³ bereits die Gründung einer „Billiggesellschaft im“ EU-Ausland ausreicht, um in den Genuss der Niederlassungsfreiheit zu kommen, dürfte dies für die Dienstleistungsfreiheit wohl gleichfalls ausreichen. Und da über Art. 55 EG (früher Art. 66 EWGV) alle in der EU gegründeten Gesellschaften i. S. d. Art. 48 EG (früher Art. 58 EWGV) – und damit nicht allein Kapital-, sondern auch Personengesellschaften – als solche subjektiv von der Dienstleistungsfreiheit geschützt sind, dürfte es schon ausreichen, wenn sich zwei Drittstaater in einem EU-Staat in der jeweiligen Form einer „GbR“ zusammenschließen und darüber ihre Leistungen erbringen. Diese Möglichkeit des „Einstiegs“ in den Grundfreihheitsschutz war sogar im 2. Erwägungsgrund der Präambel des o. g. RL-Entwurfs von 1999 ausdrücklich genannt worden.

5. Ausblick

Vor dem Hintergrund der sich spätestens aus dem „Gerritse“-Urteil von 2003 bereits ergebenden Pflicht des Gesetzgebers zur Anpassung der deutschen Rechtslage werden die Auswirkungen der vorliegenden Entscheidung sicherlich noch im Detail zu diskutieren sein. Die Finanzverwaltung hatte sich nach „Gerritse“ mit einer Behelfsmaßnahme für die Praxis begnügt²⁴, die allerdings inhaltlich völlig unzureichend war²⁵ und auch die EU-Kommission nicht zufrieden stellte²⁶. Eine Neuregelung der Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG erscheint unabdingbar, sollte letztlich aber im Gesamtkontext einer Reform der beschränkten Steuerpflicht erfolgen²⁷. Insofern müssen auch die – jeweils über den Entscheidungsfall weit hinausreichenden – Auswirkungen der vom BFH eingeleiteten Verfahren²⁸ „Conijn“ und „Centro Equestre“²⁹ sowie ggf. auch „Meindl“³⁰ beachtet werden.

21) Vgl. EuGH v. 24. 3. 1994, C-275/92, *Schindler*, Slg. 1994, I-1039, Rn. 16 ff.; v. 27. 4. 1994, C-393/92, *Gemeente Almelo*, Slg. 1994, I-1477, Rn. 27 ff.

22) Siehe jüngst EuGH v. 3. 10. 2006, C-450/04, *Fidium Finanz AG*, IStR 2006, 754, Rn. 48 f.

23) EuGH v. 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros*, Slg. 1999, I-1459, Rn. 16 ff.

24) BMF v. 3. 11. 2003, IV A 5 S 2411-26/03, IStR 2004, 135.

25) Vgl. *Cordewener*, IStR 2004, 109 ff.

26) Siehe IStR-Länderbericht Heft 21/2004, 1.

27) Vgl. zur Einbettung der Abzugsteuerproblematik in den Gesamtkontext der beschränkten Kontext jetzt umfassend auch die Analyse aus österreichischer Sicht bei *W. Loukota*, Fn. 8.

28) EuGH v. 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn*, <http://www.curia.europa.eu>.

29) Fußn. 18.

30) Vgl. Generalanwalt *Léger* v. 13. 7. 2006, C-329/05, *Meindl*, <http://www.curia.europa.eu>.