

Rechtssache C-52/21

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

28. Januar 2021

Vorlegendes Gericht:

Cour d'appel de Liège (Appellationshof Lüttich, Belgien)

Datum der Vorlageentscheidung:

4. Dezember 2020

Berufungsklägerin:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Berufungsbeklagter:

Belgischer Staat

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] **[Or. 2]**

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] **[Or. 3]**

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Ablauf des Verfahrens]

Sachverhalt und Gegenstand des Rechtsstreits

- 1 Der Rechtsstreit betrifft die Veranlagung ... [nicht übersetzt] ... der S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ zur Körperschaftsteuer ... [nicht übersetzt]¹

¹ ... [nicht übersetzt]

- 2 Die S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ ist im Arzneimittelhandel tätig.

Nicht bestritten wird, dass diese Gesellschaft vertraglich die S. A. R. L. „LAD“, eine Gesellschaft luxemburgischen Rechts, mit der Beförderung von Medikamenten beauftragt hat.²

- 3 ... [nicht übersetzt]³

... [nicht übersetzt] [D]ie S. A. R. L. „LAD“ stellte der S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ in den Jahren 2010, 2011 und 2012 Beförderungskosten in Höhe von 20 846,20 Euro, 22 788,88 Euro bzw. 16 723,44 Euro in Rechnung.

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt]⁴ [Or. 4]

- 4 ... [nicht übersetzt] [D]ie in Rede stehenden Ausgaben unterliegen Art. 57 des Code des impôts sur les revenus (Einkommensteuergesetzbuch, im Folgenden: C. I. R. 92). Danach ist der Schuldner verpflichtet, Individualkarten [281.50] auszufüllen und der Finanzverwaltung vorzulegen und eine zusammenfassende Aufstellung zu erstellen. Andernfalls werden die Ausgaben nicht als abzugsfähig angesehen und können zur Folge haben, dass ... [nicht übersetzt] nach Art. 219 C. I. R. 92 eine getrennte (Körperschaft-)Steuer erhoben wird.

Da die S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ in Bezug auf ihre Ausgaben weder Individualkarten 281.50 ausgefüllt noch zusammenfassende Aufstellungen erstellt hat, erließ die Finanzverwaltung am 20. August 2015 einen Berichtigungsbescheid gegen diese Gesellschaft und teilte ihr darin mit, dass beabsichtigt sei, auf die in Rede stehenden Beträge die getrennte Steuer zu erheben.⁵

... [nicht übersetzt]

Mit Steuerbescheid vom 23. November 2015 hielt die Finanzverwaltung an ihrem Standpunkt fest und führte aus, dass *die Begründung der geplanten Berichtigungen nicht darauf beruhe, dass die Umsätze nicht in gutem Glauben bewirkt oder die Gegenleistungen nicht tatsächlich erbracht worden seien, sondern darauf, dass die PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE in Bezug auf die an die S. A. R. L. LAD gezahlten Beträge keine Individualkarten*

² ... [nicht übersetzt]

³ ... [nicht übersetzt]

⁴ ... [nicht übersetzt]

⁵ ... [nicht übersetzt]

*281.50 ausgefüllt und auch nicht dargetan habe, dass der Betrag der Ausgaben im Sinne von Art. 57 in einer von der Empfängerin nach Art. 305 abgegebenen Erklärung oder in einer von der Empfängerin im Ausland abgegebenen entsprechenden Erklärung enthalten sei.*⁶

Die [streitigen] Steuern wurden daher [auf dieser Grundlage] ... [nicht übersetzt] am 24. November 2015 festgesetzt.

5 Der von der S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ eingelegte Einspruch wurde ... [nicht übersetzt] für unbegründet erklärt. [Or. 5] ... [nicht übersetzt].

6 Daraufhin erhob sie Klage beim Tribunal de première instance de Liège [Erstinstanzliches Gericht Lüttich] ... [nicht übersetzt].

Dieses Gericht wies die Klage mit Urteil vom 25. Oktober 2018 ... [nicht übersetzt] als unbegründet ab ... [nicht übersetzt].

7 Am 7. Mai 2019 legte die S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ Berufung ein.

Sie beantragt, die Festsetzung der streitigen Steuern für nichtig zu erklären ... [nicht übersetzt].

Weiter beantragt sie, erforderlichenfalls dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

... [nicht übersetzt]

8 Der BELGISCHE STAAT beantragt, ... [nicht übersetzt] die entsprechenden Steuern und das angefochtene Urteil zu bestätigen ... [nicht übersetzt].

Würdigung

Anwendbare nationale Rechtsvorschriften und abweichende Verwaltungspraxis

9 Nach Art. 57 Abs. 1 des C. I. R. 92 *gelten nachstehende Ausgaben 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, ... [nicht übersetzt] Honorare, ... [nicht übersetzt], die für die Empfänger in Belgien beziehungsweise nicht in Belgien steuerpflichtige Berufseinkünfte darstellen [Or. 6] ... [nicht übersetzt] ...*

10 Art. 219 des C. I. R. 92 ... [nicht übersetzt] sieht vor:

⁶ ... [nicht übersetzt]

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

Diese Steuer entspricht 100 Prozent dieser Ausgaben, ... [nicht übersetzt] außer wenn nachgewiesen werden kann, dass der Empfänger dieser Ausgaben ... [nicht übersetzt] eine juristische Person ist ... [nicht übersetzt]; 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 ... [nicht übersetzt] in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 eingereichten Erklärung oder in einer vom Empfänger im Ausland eingereichten gleichartigen Erklärung enthalten ist.

Ist der Betrag der in Artikel 57 erwähnten Ausgaben ... [nicht übersetzt] nicht in einer vom Empfänger gemäß Artikel 305 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.“

- 11 Fest steht jedoch, dass diese Vorschrift in bestimmten Fällen von der Finanzverwaltung nicht angewandt wird. **[Or. 7]**

Diese abweichende Praxis ist Folge der Vorarbeiten zu dem Gesetz, der Antworten des Finanzministers auf parlamentarische Anfragen sowie von Runderlassen und des Kommentars der Verwaltung.

So hat der Minister auf eine parlamentarische Anfrage hin erklärt:

„... [nicht übersetzt] [D]ie Verpflichtung, Individualkarten auszufüllen, betrifft nur die Beträge, die gezahlt wurden an:

- entweder Personen, die nicht unter das Gesetz vom 17. Juli 1975 über die Buchhaltung und den Jahresabschluss der Unternehmen fallen,
- oder Personen, die zwar unter dieses Gesetz fallen, nach dem Mehrwertsteuergesetzbuch aber davon befreit sind, für die von ihnen erbrachten Leistungen Rechnungen auszustellen.

Folglich sind für Honorare, die an Gesellschaften gezahlt wurden, die unter das genannte Gesetz vom 17. Juli 1975 fallen und nicht davon befreit sind, Rechnungen auszustellen, keine Individualkarten 281.50 auszustellen.“⁷

⁷ ... [nicht übersetzt]

Dieser Standpunkt wird bestätigt durch Nr. 57/62 des Kommentars der Verwaltung ... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt]⁸

- 12 Diese abweichende Praxis findet dagegen keine Anwendung bei Zahlungen zugunsten eines Gebietsfremden, der keine Betriebsstätte im Königreich Belgien hat. [Or. 8]

Auf nachstehende parlamentarische Anfrage vom 22. Oktober 2014:

„In Bezug auf die Verpflichtung, Individualkarten auszufüllen für Beträge, die an natürliche oder juristische Personen gezahlt wurden, die unter das Gesetz vom 17. Juli 1975 über die Buchhaltung und den Jahresabschluss der Unternehmen fallen und nach dem Mehrwertsteuergesetzbuch verpflichtet sind, für die von ihnen erbrachten Leistungen Rechnungen auszustellen, besteht eine abweichende Verwaltungspraxis.

Gemäß einem Urteil vom 1. April 2011 des Erinstanzlichen Gerichts Antwerpen müssen Provisionen, ... [nicht übersetzt] oder Honorare, ... [nicht übersetzt], die für die im Ausland niedergelassenen Empfänger in Belgien beziehungsweise nicht in Belgien steuerpflichtige Berufseinkünfte darstellen, durch Individualkarten und eine zusammenfassende Aufstellung nachgewiesen werden.

1. *Teilen Sie die Auffassung, dass diese abweichende Verwaltungspraxis nicht für Provisionen, Maklergebühren usw. gilt, die an Gebietsfremde ohne Niederlassung in Belgien gezahlt werden, da sie nicht unter das belgische Gesetz über die Buchhaltung fallen?*

2. *Geht von dem sich aus Art. 57 Abs. 1 des C. I. R. 92 ergebenden zusätzlichen Verwaltungsaufwand nicht eine abschreckende Wirkung für den Erwerb von Dienstleistungen bei gebietsfremden Empfängern aus?*

3. *Ist im Hinblick darauf, dass sich die genannte Pflicht „auf Verwaltungsebene“ nicht auf die vertraglichen Verpflichtungen erstreckt, die mit in Belgien ansässigen Dienstleistern eingegangen wurden, die auf in Belgien ansässige Empfänger beschränkte abweichende Verwaltungspraxis nicht unvereinbar mit dem freien Dienstleistungsverkehr in Europa?*

4. *Kann, da die die Buchführung und die Mehrwertsteuer betreffenden Rechtsvorschriften auf europäischer Ebene harmonisiert wurden, die Beschränkung der abweichenden Verwaltungspraxis auf in Belgien ansässige Empfänger aus europarechtlicher Sicht gerechtfertigt sein?*

5. *Lässt sich die Beschränkung der abweichenden Verwaltungspraxis rechtfertigen, wenn der in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union*

⁸ ... [nicht übersetzt]

ansässige Empfänger zur Buchführung und zum Ausstellen einer den mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften entsprechenden Rechnung sowie dazu verpflichtet ist, die meisten Dienstleistungen in einer innergemeinschaftlichen Aufstellung anzugeben? [Or. 9]

6. *Lässt sich diese Ungleichbehandlung im Hinblick auf den freien Dienstleistungsverkehr und die Richtlinie [2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung] rechtfertigen?*

7. *Welche Maßnahmen beabsichtigen Sie zu ergreifen, um diese Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs zu beseitigen?“*

hat der Finanzminister wie folgt geantwortet:

„1. Im Hinblick auf die Bedeutung, die dem Ausfüllen der Individualkarten 281.50 im Rahmen des Informationsaustausches auf der Grundlage von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und im Rahmen der Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung zukommt, schließe ich mich dem an, was ... [nicht übersetzt] in Nr. 5 des Runderlasses vorgesehen ist ... [nicht übersetzt], dass nämlich die Steuerpflichtigen, die an Gebietsfremde ohne Niederlassung in Belgien Provisionen, Maklergebühren, Honorare usw. zahlen, diesen Betrag grundsätzlich immer in Individualkarten 281.50 und einer zusammenfassenden Aufstellung 325.50 anzugeben haben.

2. Die Bestimmungen in Art. 57 des C. I. R. 92 gibt es schon sehr lange und sie haben bisher in Bezug auf den zusätzlichen Verwaltungsaufwand keinen Anlass zur Beschwerde gegeben.

3.-7. Mein Ministerium untersucht derzeit, inwiefern die abweichende Verwaltungspraxis im Zusammenhang mit einem möglichen Hindernis für den freien Dienstleistungsverkehr und die europäische Richtlinie über den Informationsaustausch neu zu bewerten ist.“⁹

Vorlagefrage an den Gerichtshof der Europäischen Union

- 13 Für die von der S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ an die S. A. R. L. „LAD“ gezahlten Beträge wurden keine Individualkarten ausgefüllt und keine zusammenfassenden Aufstellungen erstellt, so dass Art. 219 des C. I. R. 92 grundsätzlich anwendbar ist.
- 14 Entsprechend der oben dargestellten abweichenden Verwaltungspraxis wird jedoch nicht bestritten, dass die Begleichung der von der S. A. R. L. „LAD“ ausgestellten Rechnungen durch die S. C. R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ nicht dazu geführt hätte, dass diese zum Ausfüllen der Individualkarten und zum Erstellen der zusammenfassenden Aufstellungen

⁹ ... [nicht übersetzt]

verpflichtet gewesen wäre, um die Anwendung der getrennten Steuer nach Art. 219 des C. I. R. 92 zu vermeiden, wenn die S. A. R. L. „LAD“ eine gebietsansässige Gesellschaft gewesen wäre oder eine Niederlassung in Belgien gehabt hätte und daher für sie [Or. 10] die belgischen Buchführungsvorschriften maßgeblich gewesen wären.

- 15 Nach Art. 56 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, verboten.
- 16 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt Art. 56 AEUV also die Aufhebung aller Beschränkungen dieser Grundfreiheit, die darauf beruhen, dass der Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen niedergelassen ist, in dem die Leistung erbracht wird.¹⁰
- 17 Nationale Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen, stellen solche Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs dar.¹¹
- 18 Außerdem verleiht Art. 56 AEUV nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst Rechte, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen.¹²
- 19 Im vorliegenden Fall zeigt sich aber, dass die Empfänger der von gebietsfremden Gesellschaften erbrachten Dienstleistungen nach Art. 219 des C. I. R. 92 in Verbindung mit der oben beschriebenen abweichenden Verwaltungspraxis zum Ausfüllen von Individualkarten und zum Erstellen einer zusammenfassenden Aufstellung verpflichtet sind, um die Veranlagung nach dieser Vorschrift zu vermeiden, so dass ihnen zusätzlicher Verwaltungsaufwand entsteht, der von Empfängern derselben Dienstleistungen nicht verlangt wird, wenn diese von einem gebietsansässigen Dienstleister erbracht werden, der dem Gesetz über die Buchhaltung und den Jahresabschluss der Unternehmen unterliegt.

Folglich könnte eine solche Verpflichtung grenzüberschreitende Dienstleistungen für diese Empfänger weniger attraktiv machen als die von gebietsansässigen Dienstleistern erbrachten und [Or. 11] infolgedessen diese Empfänger davon

¹⁰ Vgl. Urteile vom 4. Dezember 1986, Kommission/Deutschland, 205/84, EU:C:1986:463 Rn. 25, vom 26. Februar 1991, Kommission/Italien, C-180/89, EU:C:1991:78, Rn. 15, vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 31, und vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 21.

¹¹ Vgl. Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung.

¹² Vgl. u. a. Urteile vom 31. Januar 1984, Luisi und Carbone, 286/82 und 26/83, EU:C:1984:35, Rn. 10, vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 32, und vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 23.

abhalten, die Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistern in Anspruch zu nehmen.¹³

Diese Situation könnte als eine nach Art. 56 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs angesehen werden. Dies gilt umso mehr, als nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Vertrag jedenfalls auch eine geringfügige oder wenig bedeutende Beschränkung einer Grundfreiheit untersagt.¹⁴

- 20 Um zu bestimmen, ob eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs vorliegt und ob diese gegebenenfalls durch einen im Allgemeininteresse liegenden Grund gerechtfertigt werden kann, ist dem Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 267 AEUV die im Tenor der vorliegenden Entscheidung genannte Frage zur Auslegung von Art. 56 des Vertrags zur Vorabentscheidung vorzulegen.

AUS DIESEN GRÜNDEN

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [D]em Gerichtshof der Europäischen Union [wird] folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Ist Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union 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? **[Or. 12]**

[Unterschriften]

... [nicht übersetzt]

¹³ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 33, vom 9. November 2006, Kommission/Belgien, C-433/04, EU:C:2006:702, Rn. 30 bis 32, und vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 28.

¹⁴ Urteile vom 15. Februar 2000, Kommission/Frankreich, C-34/98, EU:C:2000:84, Rn. 49, vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 30, sowie vom 19. Juni 2014, Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor, C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 42.