

## Vereinbarkeit der Bauabzugssteuer (§§ 48 ff. EStG) mit dem Gemeinschaftsrecht?

Von Priv.-Doz. Dr. Johanna Hey, Wiss. Assistentin, Köln\*

Illegale Arbeitnehmerüberlassung, Sozialversicherungsbruch und Steuerhinterziehung in der Baubranche sind dem Gesetzgeber seit Jahren ein Dorn im Auge. Die effektive Durchsetzung des Steueranspruchs gerade auch gegenüber ausländischen Bauunternehmen ist ein berechtigtes Interesse; es mit den Vorgaben des EG-Vertrages in Einklang zu bringen, bereitet jedoch erhebliche Schwierigkeiten. Ein erster, mit dem StEntlG 1999/2000/2002 in § 50a Abs. 7 EStG unternommener Versuch, die Durchsetzung des Steueranspruchs gegenüber ausländischen Werkvertragsunternehmern durch ein Steuerabzugsverfahren zu sichern, musste nach Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäische Kommission alsbald zurückgenommen werden. Nunmehr wagt der Gesetzgeber mit der ab dem 1. 1. 2002 gültigen sog. Bauabzugssteuer (§§ 48 ff. EStG) einen neuerlichen Vorstoß. Im folgenden Beitrag soll untersucht werden, ob es dem Gesetzgeber gelungen ist, mit §§ 48 ff. EStG die europarechtlichen Bedenken auszuräumen.

### I. Rechtsentwicklung und Zielsetzung des Gesetzgebers

#### 1. Steuerabzug durch Leistungsempfänger ...

Gemäß § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Empfänger von im Inland erbrachten Bauleistungen seit dem 1. 1. 2002 verpflichtet, einen Steuerabzug in Höhe von 15% der Gegenleistung vorzunehmen. Der Abzug dient der Sicherung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Bauleistenden sowie etwaiger Lohnsteueransprüche. Parallel zum Abzugsverfahren hat der Gesetzgeber in § 48b EStG ein Freistellungsverfahren installiert, das Übersicherungen verhindern soll.

Die Einführung des Steuerabzugs bei Bauleistungen (§§ 48 ff. EStG) knüpft an frühere Versuche einer Effektivierung der Besteuerung der Baubranche an. Bereits mit dem StEntlG 1999/2000/2002<sup>1</sup> war in § 50a Abs. 7 EStG ein Steuerabzug von an *ausländische Werkvertragsunternehmer* geleisteten Vergütungen eingeführt worden. Dieser auf Leistungen ausländischer Unternehmer beschränkte Steuerabzug war massiver Kritik ausgesetzt. Die Literatur prangerte die Vorschrift als *klar europarechtswidrig* an<sup>2</sup>. Der Gesetzgeber beugte sich der Kritik, nachdem die EU-Kommission

bereits ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hatte<sup>3</sup>, und hob die Vorschrift mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999<sup>4</sup> rückwirkend wieder auf.

Das Ziel, Steuerausfällen in der Baubranche entgegenzuwirken, verlor der Gesetzgeber jedoch nicht aus den Augen. Bereits im September 2000 brachte der Bundesrat erneut einen Gesetzesentwurf in den Deutschen Bundestag ein<sup>5</sup>, auf dessen Grundlage der Gesetzgeber am 30. 8. 2001 das „Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe“<sup>6</sup> verabschiedet hat, mit dem der Steuerabzug bei Bauleistungen gemäß §§ 48 ff. EStG eingeführt wurde. Zudem hat der Bundesminister der Finanzen unter dem Datum vom 1. 11. 2001 bereits vor Inkrafttreten der Regelungen zum 1. 1. 2002<sup>7</sup> ein Anwendungsschreiben<sup>8</sup> erlassen, das die gesetzlichen Vorschriften in wesentlichen Punkten konkretisiert und – wie aufzuzeigen sein wird – zum Teil modifiziert.

#### 2. ... zur Durchsetzung von Steueransprüchen, insbesondere gegenüber ausländischen Bauunternehmen

Der Abzug bei Bauleistungen ist keine eigenständige Steuer<sup>9</sup>, sondern Erhebungsform der Einkommensteuer mit dem Ziel, die Besteuerung sicherzustellen. Dabei geht es ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>10</sup> weiterhin in erster Linie darum, Steuerausfälle bei Beteiligung *ausländischer* Unternehmer oder durch bewusste Einschaltung *ausländischer*

\* Die Autorin ist wissenschaftliche Assistentin am Institut für Steuerrecht bei Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln. Mehr über sie erfahren Sie auf S. VIII.

1 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402).

2 Hey/Lieber, IWB Gruppe 3, 1211, 1225 f.; Dautzenberg, StuB 1999, 187; Kumpf/Roth, DB 1999, 815, 817; Lüdicke, ISr 1999, 193, 197; Thömmes/Scheipers, DStR 1999, 609, 615; Ackermann, DB Editorial Heft 16/1999.

3 Erste Stufe mit dem Beschluss eines Fristsetzungsschreibens, vgl. BT-Drucks. 14/4658, 8; hierzu auch de Weerth, ISr 2000, 210.

4 StBereinG v. 22. 12. 1999, BGBl. I 1999, 2601.

5 Vom 29. 9. 2000, BR-Drucks. 297/00; s. auch schon BR-Drucks. 475/99.

6 BGBl. I 2001, 2267.

7 § 52 Abs. 56 EStG.

8 BMF-Schreiben vom 1. 11. 2001 – IV A 5 – S 1900 – 292/01, BStBl. I 2001, 804 ff.

9 Ebling, in: Blümich (Hrsg.), EStG, Komm., Loseblatt, Vor §§ 48–48 d EStG, Rdnr. 1; zur rechtssystematischen Einordnung auch Ramackers, BB-Beilage 2/2002 zu Heft 8, 2, der davon ausgeht, es handle sich nicht um eine bloße Steuererhebung im Wege des Quellenabzugsverfahrens, sondern um einen von der konkreten Steuerschuld des Leistenden unabhängigen, eigenständigen Sicherungseinbehalt.

10 BT-Drucks. 14/4658, I, 8.

Firmen zu vermeiden. Auf diese Weise sollen Wettbewerbsvorteile ausländischer Bauunternehmer reduziert werden, die sich diese in der Vergangenheit durch illegale Praktiken verschafft hätten<sup>11</sup>. Der Gesetzgeber hat jedoch aus dem Scheitern von § 50a Abs. 7 EStG insofern gelernt, als der Steuerabzug nun – zumindest formal – nicht mehr auf Bauleistungen ausländischer Unternehmer beschränkt ist. Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber dem abermaligen Vorwurf einer diskriminierenden und daher europarechtswidrigen Regelung aus dem Weg gehen<sup>12</sup>. Ob ihm dies gelungen ist, wird im Weiteren zu untersuchen sein.

## II. Inhalt der §§ 48 ff. EStG

### 1. Voraussetzungen des Sicherungsabzugs:

#### Einbehalt von 15% der Bruttovergütung, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist, ...

Gemäß § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Empfänger einer Bauleistung im Inland, soweit er Unternehmer i. S. von § 2 UStG ist, verpflichtet, 15% der Gegenleistung für Rechnung des Leistenden einzubehalten und bis zum 10. des folgenden Monats eine Steueranmeldung abzugeben sowie den Abzugsbetrag an das für den Leistenden zuständige Finanzamt abzuführen (§ 48a Abs. 1 EStG). Dem Abzug unterliegen alle Zahlungen, insbesondere auch Abschlagszahlungen<sup>13</sup>.

Der Steuerabzug bemisst sich nach der Bruttovergütung, d. h. dass die Bemessungsgrundlage auch die Umsatzsteuer umfasst. Der Einbehalt unterliegt nicht dem Solidaritätszuschlag. Die Festlegung des Steuerabzugs auf 15% der Bruttovergütung orientiert sich nach der Gesetzesbegründung an einer durchschnittlichen Ertragsteuer des leistenden Unternehmers von 3,75% und einer Lohnsteuer von 11,25% bezogen auf den Bruttoumsatz<sup>14</sup>.

### 2. ... unabhängig davon, ob ein Steueranspruch besteht

Die Steuerabzugspflicht entsteht unabhängig davon, ob tatsächlich ein zu sichernder Steueranspruch besteht. Dies hat der Gesetzgeber in § 48d Abs. 1 EStG ausdrücklich klargestellt<sup>15</sup>.

### 3. Freistellungsverfahren zur Vermeidung von Übersicherungen

#### a) Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung: keine Gefährdung des Steueranspruchs

Begleitet wird das Steuerabzugsverfahren durch ein Freistellungsverfahren, das es dem Auftraggeber ermöglicht, bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung vom Steuerabzug Abstand zu nehmen. Das Freistellungsverfahren dient dazu, die überschießende Tendenz der generellen Steuerabzugspflicht in all jenen Fällen, in denen kein Sicherungsinteresse besteht, abzumildern.

Um den Steuerabzug zu verhindern, kann der Auftragnehmer gemäß § 48b EStG eine Freistellungsbescheinigung beantragen und dem Auftraggeber vorlegen. Sie wird erteilt, entweder

- wenn der zu sichernde *Steueranspruch nicht gefährdet erscheint* und ein *inländischer Empfangsbevollmächtigter* bestellt wurde (§ 48b Abs. 1 Satz 1 EStG) oder
- wenn *glaubhaft* gemacht wird, dass *keine zu sichernden Steueransprüche* bestehen (§ 48b Abs. 2 EStG).

Dabei soll nach Auffassung der h. M. im Schrifttum im Fall des § 48b Abs. 2 EStG mit Hinweis auf die Gesetzesbegründung nur auf die eigene Steuer des Bauleistenden, nicht jedoch auch auf die Lohnsteuer abgestellt werden<sup>16</sup>. Im Gesetzeswortlaut hat diese Einschränkung m. E. jedoch keinen ausreichenden Niederschlag gefunden<sup>17</sup>. Sie führt zudem zu Widersprüchen mit der Erstattung, bei der es nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut auch auf die Verpflichtung zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen ankommt (s. § 48c Abs. 2 Satz 2 EStG).

§ 48 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–3 EStG enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Regelbeispielen<sup>18</sup> einer Gefährdung des Steueranspruchs. Danach ist von einer Gefährdung insbesondere dann auszugehen, wenn der Leistende seinen Anzeigepflichten nach § 138 AO (Nr. 1) oder seinen Auskunftspflicht und Mitwirkungspflichten nach § 90 AO (Nr. 2) nicht nachkommt. Ursprünglich sollte zusätzlich in einem neu einzufügenden § 138a AO eine erweiterte Anzeigepflicht normiert werden<sup>19</sup>, die insbesondere ausländische Unternehmer getroffen hätte und bei deren Nichterfüllung die Freistellungsbescheinigung ebenfalls hätte versagt werden können. Auf diese Regelung ist jedoch im Gesetzgebungsverfahren verzichtet worden, um diesbezüglichen europarechtlichen Einwänden von vornherein aus dem Weg zu gehen<sup>20</sup>. Das Anwendungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) nennt als weiteren Versagungsgrund nachhaltige Steuerrückstände oder wiederholt verspätet abgegebene Steueranmeldungen bzw. Steuererklärungen<sup>21</sup>. Das FG Berlin hat angesichts der gravierenden Nachteile einer Nichterteilung der Freistellungsbescheinigung klargestellt, dass es sich hierbei um *schwerwiegende Verstöße* handeln muss, die den Schluss rechtfertigen, dass der Steuerpflichtige die Steuergesetze nicht einhalten *will*<sup>22</sup>.

Der Antrag auf Erteilung der Freistellungsbescheinigung kann formlos gestellt werden. Gegebenfalls wird das Finanzamt mittels eines eigens entwickelten Fragebogens nähere Auskünfte einholen. Wird der leistende Unternehmer beim Finanzamt bereits steuerlich geführt und ist er in der Vergangenheit seinen Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen, wird ihm jedoch in der Regel ohne weitere Prüfung eine Freistellungsbescheinigung erteilt werden<sup>23</sup>; qualifizierte Auskünfte werden nicht eingeholt<sup>24</sup>. Meist wird im Fall des inländischen Unternehmers die Angabe der Steuernummer ausreichen<sup>25</sup>.

11 BT-Drucks. 14/4658, 8.

12 BT-Drucks. 14/4658, 10.

13 BT-Drucks. 14/4658, 11; s. hierzu auch *Schmitt/Seitz*, Stbg. 2001, 669, 675; *Kleiner*, INF 2001, 744, 746.

14 BT-Drucks. 14/4658, 11. Zu den Verschiebungen, die sich ergeben, wenn man sich an der Nettovergütung orientiert, s. *Stickan/Martin*, DB 2001, 1441, 1442.

15 Kritisch zu der Zulässigkeit dieses treaty override *Eggers*, StuB 2001, 1149, 1155.

16 *Apitz*, FR 2002, 10, 23; *Fuhrmann*, in: Korn (Hrsg.), EStG, Komm., Loseblatt, § 48b EStG, Rdnr. 14; *Bers.*, KÖSDI 2001, 13093, 13099; *Stickan/Martin*, DB 2001, 1441, 1448.

17 Wie hier *Ramackers*, BB-Beilage 2/2002 zu Heft 8, 9.

18 *Schmitt/Seitz*, Stbg. 2001, 669, 676; *Seifert*, INF 2001, 577, 580; *Apitz*, FR 2002, 10, 15.

19 S. noch BT-Drucks. 14/4658, 5, 10.

20 BT-Drucks. 14/6071, 13; bedauernd *Schwenke*, BB 2001, 1553, 1557; ferner *Kleiner*, INF 2001, 705.

21 BMF (Fn. 8), Rdnr. 27.

22 FG Berlin, 21. 12. 2001 – 8-B-8408/01.

23 Parlamentarische Staatssekretärin im BMF *Hendricks*, Handelsblatt v. 11. 2001, 4; *Schmitt/Seitz*, Stbg. 2001, 669, 676.

24 *Kleiner*, INF 2001, 744.

25 *Schwenke*, BB 2001, 1553, 1557.

### b) Keine rückwirkende Erteilung der Bescheinigung

Damit der Auftraggeber vom Steuerabzug Abstand nehmen kann, muss die Freistellungsbescheinigung im Zeitpunkt der Zahlung vorliegen. Die Freistellungsbescheinigung kann nicht rückwirkend erteilt werden. Ein einmal vorgenommener Steuerabzug kann nicht rückabgewickelt werden<sup>26</sup>, selbst wenn bei späteren Zahlungen eine Freistellungsbescheinigung für den gesamten Auftrag vorgelegt wird. In diesem Fall ist der Auftragnehmer auf das Steuererstattungsverfahren verwiesen. Folglich ist im Hinblick auf frühe Abschlagszahlungen eine möglichst umgehende Erteilung von Freistellungsbescheinigungen von erheblicher Bedeutung<sup>27</sup>.

### c) Gültigkeitsdauer der Freistellungsbescheinigung

Die §§ 48 ff. EStG enthalten keine Vorgaben für die Gültigkeitsdauer der Freistellungsbescheinigung. Lediglich § 48 b Abs. 3 Nr. 2 EStG lässt sich entnehmen, dass die Freistellungsbescheinigung nicht nur auftrags-, sondern auch zeitraumsbezogen erteilt werden kann. Erst das Anwendungsschreiben des BMF vom 1. 11. 2001<sup>28</sup> bringt hier eine Konkretisierung. Danach wird die Freistellungsbescheinigung inländischen Unternehmern grundsätzlich zeitraumsbezogen, längstens für drei Jahre erteilt.

### d) Besonderheiten bei ausländischen Unternehmern<sup>29</sup>

#### aa) Auftragsbezogene Erteilung

Etwas anderes soll bei nur vorübergehender Tätigkeit im Inland gelten. Hier soll die Freistellungsbescheinigung nach dem Anwendungsschreiben des BMF lediglich auftragsbezogen erteilt werden<sup>30</sup>. Dies bedeutet, dass ausländische Unternehmer bei jedem Auftrag erneut eine Bescheinigung beantragen müssen und hat den technischen Nachteil<sup>31</sup>, dass die Bescheinigung dem Auftraggeber im Original überlassen werden muss, während bei einer zeitraumsbezogenen Bescheinigung die Vorlage in Kopie ausreichen soll<sup>32</sup>.

#### bb) Inländischer Empfangsbevollmächtigter

Darüber hinaus bestehen für die Beantragung von Freistellungsbescheinigungen durch ausländische Bauleistende weitere Besonderheiten bereits aufgrund des Gesetzes. So setzt die Erteilung der Freistellungsbescheinigung zusätzlich zu der Voraussetzung, dass der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet sein darf, die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten<sup>33</sup> voraus (§ 48 b Abs. 1 Satz 1 EStG). Auf diese Weise soll die ordnungsgemäße Bekannntgabe der Freistellungsbescheinigung gewährleistet werden<sup>34</sup>.

#### cc) Ansässigkeitsnachweis

Ausländische Unternehmer sind ferner gezwungen, einen Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit durch die für sie zuständige ausländische Steuerbehörde zu erbringen (§ 48 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG). Generell soll eine einfache Bestätigung der steuerlichen Erfassung im Sitzstaat genügen; nur ausnahmsweise bedarf es einer qualifizierten Sitzbescheinigung i.S. von § 90 Abs. 2 AO<sup>35</sup>. Durch den Ansässigkeitsnachweis soll ausländischen Briefkastenfirmen begegnet werden. Zudem will der Gesetzgeber die Entstehung „weibler Einkünfte“ vermeiden und den internationalen Auskunfts- und Informationsverkehr stärken<sup>36</sup>.

#### dd) Glaubhaftmachung, wenn Besteuerungsrecht der Bundesrepublik (noch) nicht feststeht

Von besonderer Bedeutung ist für den ausländischen Bauleistenden die Regelung des § 48 b Abs. 2 EStG, derzufolge die Freistellungsbescheinigung erteilt werden soll, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen. Der Bundesrepublik Deutschland steht das Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur dann zu, wenn der Unternehmer im Rahmen einer Betriebsstätte i. S. von § 12 AO tätig wird und kein anderslautendes DBA besteht. Bauausführungen begründen nach § 12 Nr. 8 AO grundsätzlich nur dann eine Betriebsstätte, wenn sie länger als sechs Monate andauern; diese Frist ist in den meisten DBA auf der Grundlage des OECD-Musters<sup>37</sup> auf 12 Monate verlängert<sup>38</sup>. Eine Besonderheit besteht darin, dass gemäß § 12 Nr. 8 AO einerseits Bauausführungen und Montagen eine Betriebsstätte im Inland erst dann begründen, wenn die Bauausführung länger als sechs Monate andauert, dass aber andererseits bei Überschreiten dieser Fristen bereits *vom ersten Tag an* rückwirkend beschränkt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Ein zu sichernder Lohnsteueranspruch entsteht ebenfalls nur bei Überschreiten besonderer Fristen. Ausländische Arbeitnehmer aus DBA-Staaten sind in Deutschland regelmäßig nur dann steuerpflichtig, wenn sie sich mindestens 183 Tage in Deutschland aufhalten<sup>39</sup>.

Gerade dieses „Hineinwachsen“ in die Steuerpflicht bereitet in der Praxis Schwierigkeiten, weil bis zum Überschreiten der Fristen nicht klar ist, ob es zu steuerpflichtigen Einkünften kommen wird. Damit stellt sich bei ausländischen Unternehmern im Rahmen des Freistellungsverfahrens das Problem, dass die Bescheinigung auf der Grundlage eines hypothetischen Sachverhalts erteilt werden muss<sup>40</sup>. Deshalb spricht der Gesetzgeber auch zutreffend in § 48 b Abs. 2 EStG nicht vom Nachweis, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen, sondern lässt die *Glaubhaftmachung* genügen<sup>41</sup>. Dies räumt den Finanzämtern allerdings einen nicht unerheblichen Beurteilungsspielraum ein. Entscheidend ist, welcher Maßstab in der Praxis an die Glaubhaftmachung gelegt werden wird<sup>42</sup>.

26 Schmitt/Seitz, Stbg. 2001, 669, 676.

27 Apitz, FR 2002, 10, 16.

28 BMF (Fn. 8), Rdnr. 30.

29 Siehe hierzu im Einzelnen auch Schroen, IStR 2001, 714 ff.

30 BMF (Fn. 8), Rdnr. 31.

31 Kleiner, INF 2001, 744, 745.

32 BMF (Fn. 8), Rdnr. 33.

33 Siehe auch § 123 Satz 1 AO, wonach beschränkt Steuerpflichtige von der Finanzbehörde zur Bestellung von Empfangsbevollmächtigten verpflichtet werden können. Nach Brockmeyer, in: Klein (Hrsg.), AO, Komm., 7. Aufl. 2000, § 123, Rdnr. 3, ist dies grundsätzlich jedoch nur dann zumutbar, wenn ein Dauersachverhalt besteht und mit einem umfangreichen Schriftverkehr zu rechnen ist. Zudem ist die Benennung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten nach § 123 Satz 1 AO bloße Obliegenheit, vgl. Frotsher, in: Schwarz (Hrsg.), AO, Komm., Loseblatt, § 123, Rdnr. 2.

34 BT-Drucks. 14/4658, 12.

35 BMF (Fn. 8), Rdnr. 26.

36 BT-Drucks. 14/4658, 9.

37 Art. 5 Abs. 3 OECD-MA.

38 Vgl. die Abkommensübersicht bei Vogel, DBA, Komm., 1996, 3. Aufl., Art. 5, Rdnr. 87.

39 Vgl. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA. Nach nationalem Recht (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) unterliegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird, der beschränkten Steuerpflicht (Arbeitsortprinzip).

40 Eggers, StuB 2001, 1149, 1155.

41 Lieber, DStR 2001, 1470, 1473.

42 Fuhrmann, in: Korn (Fn. 16), § 48 EStG, Rdnr. 13; Lieber, DStR 2001, 1470, 1473, schlägt vor, die Behörden sollten die Vorlage der Bauverträge mit einer kürzeren Laufzeit ausreichen lassen. Eventuelle Verzöge-

e) *Unklares Verhältnis zwischen § 48b Abs. 1 und § 48b Abs. 2 EStG führt zu Anwendungsschwierigkeiten*

Unklar ist das Verhältnis zwischen § 48b Abs. 1 EStG und § 48b Abs. 2 EStG. Einerseits ordnet § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG an, dass eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen ist, wenn der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet ist und ein inländischer Empfangsbevollmächtigter bestellt ist, d. h. dass die Erteilung nicht im Ermessen der Behörde steht, sondern der Antragsteller einen gebundenen Anspruch hat<sup>43</sup>. Demgegenüber heißt es in § 48b Abs. 2 EStG lediglich, dass die Freistellungsbescheinigung erteilt werden soll, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen. Dem Gesetzeswortlaut nach hat die Finanzbehörde folglich im zweiten Fall einen Ermessensspielraum, obwohl mangels bestehenden Steueranspruchs hier erst recht keine Gefährdung eines Steueranspruchs zu befürchten ist. Gleichzeitig soll in diesem Fall § 48b Abs. 2 die Freistellung nach § 48b Abs. 1 EStG verdrängen<sup>44</sup>.

Ein sachlicher Grund für diese Differenzierung ist nicht ersichtlich. Insbesondere lässt sie sich nicht unter dem Aspekt rechtfertigen, dass § 48b Abs. 2 EStG lediglich die Glaubhaftmachung des Nichtbestehens von Steueransprüchen verlangt. Diese ist Tatbestandsvoraussetzung, die einen Beurteilungsspielraum eröffnet, nicht jedoch auf der Rechtsfolgenseite einen zusätzlichen Ermessensspielraum rechtfertigt<sup>45</sup>. Zudem enthält auch § 48b Abs. 1 EStG auf Tatbestandsebene ein wertendes Element, denn der Steueranspruch darf nicht als „gefährdet erscheinen“. Mithin zielen beide Freistellungsalternativen auf die Beurteilung eines hypothetischen zukünftigen Sachverhalts ab; um so weniger ist verständlich, warum nur die Freistellung nach § 48b Abs. 2 EStG in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt wurde.

#### 4. Grundsätzlich umgehende Erstattung zu viel erhobener Steuer, für Ausländer aber wiederum verbunden mit erhöhten Nachweisobliegenheiten

Besteht keine inländische Steuerpflicht, kann der Leistende innerhalb von 2 Jahren bei dem für ihn zuständigen Finanzamt die Erstattung des vom Leistungsempfänger abgeführten Abzugsbetrages verlangen. Um Liquiditätsschwierigkeiten vorzubeugen, kann der Antrag – dies ergibt sich aus § 48c Abs. 2 Satz 2 2. Alt. EStG – bereits während des laufenden Veranlagungszeitraums gestellt werden<sup>46</sup>. Die Erstattung setzt voraus, dass der Leistende (tatsächlich) nicht zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen verpflichtet ist und eine Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer nicht in Betracht kommt oder dass der Leistende glaubhaft macht, dass im Veranlagungszeitraum keine zu sichernden Steueransprüche entstehen werden (§ 48c Abs. 2 Satz 2 EStG).

Voraussetzung der Erstattung an nichtansässige Bauleistende ist gemäß § 48d Abs. 1 Satz 4 EStG wie bei der vorherigen Freistellung die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung. Das Erstattungsverfahren wird von dem nach § 20a AO zuständigen Finanzamt des Leistenden durchgeführt, und zwar, wie § 48d Abs. 2 EStG klarstellt, auch in den Fällen eines Doppelbesteuerungsabkommens abweichend von der ansonsten gegebenen Zuständigkeit des Bundesamtes für Finanzen.

Im Hinblick auf die erhöhten Anforderungen an die Erlangung der Freistellungsbescheinigung hat das Erstattungsverfahren für ausländische Steuerpflichtige erhebliche Bedeu-

tung. Von der praktischen Durchführung des Erstattungsverfahrens wird abhängen, wie schwerwiegend sich der Liquiditätsverlust des Abzugs für ausländische Bauleistende auswirkt<sup>47</sup>. Die Verkürzung des Vergütungsanspruchs durch den Steuerabzug birgt vor allem bei kleineren und mittleren Unternehmen die Gefahr von Liquiditätsengpässen, die ihnen die Fortsetzung der Bautätigkeit unmöglich machen kann. Um so wichtiger ist eine möglichst umgehende Erstattung. Ob sich der Erstattungsanspruch realisieren lässt, wird in der Praxis wiederum vor allem davon abhängen, welcher Maßstab an die Glaubhaftmachung, dass im Veranlagungszeitraum keine zu sichernden Steueransprüche entstehen werden, angelegt wird.

#### 5. Auftraggeber haftet bei unterlassener Vornahme des Steuerabzugs unabhängig vom Entstehen eines Steueranspruchs

Dem Auftraggeber muss an der ordnungsgemäßen Durchführung des Abzugsverfahrens gelegen sein, da er für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag haftet (§ 48a Abs. 3 Satz 1 EStG). Ob ein Steueranspruch tatsächlich besteht, spielt im Haftungsverfahren keine Rolle. Insbesondere kann sich der Leistungsempfänger nach § 48d Abs. 6 EStG bei der Inanspruchnahme im Haftungsverfahren nicht darauf berufen, dass der Leistende aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Deutschland nicht steuerpflichtig ist. Ausgeschlossen ist die Haftung nur dann, wenn die Bagatellgrenzen des § 48 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 bzw. Satz 2 EStG nicht erreicht wurden oder dem Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung vorgelegen hat, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen konnte (§ 48a Abs. 3 Satz 2 EStG)<sup>48</sup>. Die nachträgliche Vorlage lässt die Haftung nicht wieder entfallen<sup>49</sup>. Auch diese Regelung unterstreicht, wie wichtig es für den Leistenden ist, dem Leistungsempfänger möglichst schnell die Freistellungsbescheinigung vorlegen zu können.

### III. Europarechtlicher Prüfungsmaßstab

#### 1. Art. 10 EG enthält ein an Gesetzgeber und Verwaltung gerichtetes Gebot gemeinschaftsrechtskonformen Verhaltens

Art. 10 Abs. 2 EG verpflichtet die Mitgliedstaaten dazu, alle Maßnahmen, welche die Verwirklichung der Ziele des Vertrages gefährden können, zu unterlassen. Dabei muss nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht nur die Ausgestaltung der materiellen Bestimmungen, sondern auch des Verfahrens den Anforderungen des EG-Vertrages entspre-

runge sollten, auch wenn sie in der Praxis häufig vorkämen, außer Betracht gelassen werden.

43 Vgl. auch FinMin. Bayern, 25. 10. 2001 – 34 – S 1618 – 1/670 – 49 236 DStR 2001, 1979.

44 Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 48b EStG, Rdnr. 35.

45 Zutreffend Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 48b EStG, Rdnr. 48; ausführlich hierzu auch Fuhrmann, in: Korn (Fn. 16), § 48b EStG, Rdnr. 14.

46 Diese Regelung war erst nach Intervention des Finanzausschusses aufgenommen worden, vgl. BT-Drucks. 14/6971.

47 Skeptisch z. B. Lieber, DStR 2001, 1470, 1474; Eggers, StuB 2001, 1149, 1155.

48 Dabei besteht mittlerweile die Möglichkeit, beim Bundesamt für Finanzen die Richtigkeit der Freistellungsbescheinigung per Internetanfrage zu überprüfen (§ 48b Abs. 6), eingefügt durch Steueränderungsgesetz vom 20. 12. 2001, BGBl. I, 3794.

49 Siehe BMF-Schreiben vom 1. 11. 2001 (Fn. 8), Rdnr. 36; ferner hierzu Schmitt/Seitz, Stbg. 2001, 669, 675; Schneider/Hoffmann, Stbg. 2001, 682; Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 48 EStG, Rdnr. 185.

chen<sup>50</sup>. Überdies richtet sich Art. 10 EG nicht allein an den Gesetzgeber, sondern auch an die Exekutive<sup>51</sup>. Aus Art. 10 EG folgt die Pflicht zu *gemeinschaftsrechtskonformem Vollzug* innerstaatlicher Gesetze, insbesondere zu gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung und Ermessensausübung, soweit nationale Gesetze einen Interpretations- und Anwendungsspielraum eröffnen<sup>52</sup>. Dieses Gebot bezieht sich auch auf die Anwendung von Beweislastregeln; an EU-Auslandssachverhalte dürfen grundsätzlich keine höheren Nachweispflichten gestellt werden als an Inlandssachverhalte<sup>53</sup>.

Europarechtlich müssen die Regelungen der §§ 48 ff. EStG insbesondere an der Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG gemessen werden. Daneben kommt eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) sowie des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 12 EG) in Betracht.

## 2. Dienstleistungsfreiheit

### a) Gebot der Inländergleichbehandlung ...

In den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit der Art. 49 ff. EG fallen alle selbstständigen grenzüberschreitend ausgeübten entgeltlichen Erwerbstätigkeiten<sup>54</sup>, insbesondere handwerkliche Tätigkeiten (Art. 50 Abs. 2 Buchst. c EG), folglich jede Art von Bauleistungen, wie sie von §§ 48 ff. EStG erfasst werden.

Gemäß Art. 50 Abs. 3 EG müssen die Mitgliedstaaten Angehörigen aus anderen EU-Mitgliedstaaten ermöglichen, unter denselben Bedingungen tätig zu werden, wie sie für Inländer gelten (*Gebot der Inländergleichbehandlung*)<sup>55</sup>. Dabei ist die Dienstleistungsfreiheit nicht nur bei den materiellen Voraussetzungen für die Aufnahme einer Tätigkeit zu beachten, sondern auch bei den Verfahrensbedingungen, die das nationale Recht aufstellt<sup>56</sup>.

### b) ... und allgemeines Beschränkungsverbot

Im Sinne eines über das Inländergleichbehandlungsgebot hinausgehenden *Beschränkungsverbots* sind zudem auch solche Beschränkungen zu unterlassen, „die – obwohl sie unterschiedslos für Einheimische wie für Dienstleistende anderer Mitgliedstaaten gelten – geeignet sind, die Tätigkeit eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden, der dort rechtmäßig gleichartige Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern“<sup>57</sup>. Der EuGH fasst den Beschränkungs-begriff sehr weit. Eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit liegt bereits dann vor, wenn die grenzüberschreitende Dienstleistungstätigkeit, etwa durch das Erfordernis der Einhaltung zeit- und kostspieliger Verfahrensschritte, erschwert<sup>58</sup> bzw. *weniger attraktiv* gemacht wird<sup>59</sup>.

Als absolutes Gleichbehandlungsgebot schützt Art. 49 EG nicht nur vor offenen, unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpfenden Diskriminierungen, sondern auch vor versteckten Diskriminierungen<sup>60</sup>. Eine versteckte Diskriminierung liegt vor, wenn eine Regelung zwar nicht ausdrücklich an die Staatsangehörigkeit anknüpft, jedoch „durch Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale“ typischerweise zu einer Benachteiligung von EU-Ausländern führt<sup>61</sup>.

### c) Rechtfertigung von Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit mit der Verfolgung nationaler Allgemeininteressen

Bezüglich der Rechtfertigung von Eingriffen in die Dienstleistungsfreiheit ist zwischen offenen/versteckten Diskrimi-

nierungen und Beschränkungen zu differenzieren<sup>62</sup>. Offene Diskriminierungen können nur nach Maßgabe von Art. 46 EG, auf den Art. 55 EG verweist, gerechtfertigt werden<sup>63</sup>, d.h. nur durch Interessen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung sowie der Gesundheit<sup>64</sup>. Versteckte Diskriminierungen und Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs können dagegen auch durch sonstige nationale Allgemeininteressen<sup>65</sup> gerechtfertigt werden, soweit diesen nicht bereits durch Rechtsvorschriften Rechnung getragen wird, denen der Dienstleistende im Ansässigkeitsstaat unterliegt<sup>66</sup>. Allgemeine volkswirtschaftliche Interessen gelten jedoch nicht als rechtfertigendes Allgemeininteresse.

### d) EuGH: Beachtung der Dienstleistungsfreiheit durch den nationalen Gesetzgeber auch im Bereich der direkten Steuern

Die Artikel über die Dienstleistungsfreiheit sind auch vom nationalen *Steuer*gesetzgeber zu beachten. Zwar fällt – wie der EuGH in ständiger Rechtsprechung ausführt<sup>67</sup> – „der Be-

50 Speziell für das Steuerrecht EuGH, 14. 12. 1995 – Rs. C-312/93, Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599, RIW 1996, 346, EWS 1996, 107; EuGH, 8. 5. 1990 – Rs. C-175/88, Biehl, Slg. 1990, I-1779, RIW 1990, 846, EWS 1991, 238; EuGH, 28. 10. 1999 – Rs. C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, RIW 2000, 234, EWS 1999, 465; hierzu auch *Ebling*, in: Blümich (Fn. 9), § 1 EStG, Rdnrn. 30 f.

51 *Hatje*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 2000, Art. 10 EG, Rdnr. 5.  
52 EuGH, 20. 9. 1990 – Rs. C-5/89, Kommission/Deutschland, Slg. 1990, I-3437, RIW 1990, 1033; s. auch z. B. *Jarass*, EuR 1991, 211, 217, 223; *Hatje*, in: Schwarze (Fn. 51), Art. 10 EG, Rdnrn. 29, 38 ff.

53 Bezüglich Beweislastregeln, die dem Abgabepflichtigen die Beweislast für die Voraussetzungen der Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben auferlegen, vgl. EuGH, 25. 2. 1988 – verb. Rs. 331, 376, 378/85, Bianco und Girard, Slg. 1988, 1099, Rdnr. 12; EuGH, 9. 11. 1983 – Rs. 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595, RIW 1984, 806, Rdnr. 14.

54 *Hailbronner/Nachbaur*, EuZW 1992, 105, 106.

55 *Geiger*, EGV, 1993, Art. 60, Rdnr. 9.

56 EuGH, 3. 10. 2000 – Rs. C-58/98, Corsten, Slg. 2000, I-7942, EWS 2000, 499, Rdnr. 31.

57 Schon EuGH, 3. 12. 1974 – Rs. 33/74, van Binsbergen, Slg. 1974, 1299; seither st. Rspr., vgl. etwa EuGH, 9. 8. 1994 – Rs. C-43/93, Vander Elst, Slg. 1994, I-3803, EWS 1994, 322, Rdnr. 14; EuGH, 25. 7. 1991 – Rs. C-76/90, Säger, Slg. 1991, I-4221, EWS 1991, 319, Rdnr. 12; EuGH Rs. C-58/98, Corsten (Fn. 56), Rdnr. 33; EuGH, 28. 3. 1996 – Rs. C-272/94, Guiot, Slg. 1996, I-1905, EWS 1996, 363, Rdnr. 10; EuGH, 12. 12. 1996 – Rs. C-3/95, Reisebüro Broede, Slg. 1996, I-6511, RIW 1997, 164, EWS 1997, 54, Rdnr. 25; EuGH, 9. 7. 1997 – Rs. C-222/95, Parodi, Slg. 1997, I-2899, EWS 1997, 304, Rdnr. 18; EuGH, 23. 11. 1999 – verb. Rs. C-369/96 u. C-276/96, Arblade u. a., Slg. 1999, I-8453, RIW 2000, 137, EWS 2000, 221, Rdnr. 33.

58 EuGH Rs. C-58/98, Corsten (Fn. 56), Rdnr. 46; EuGH Rs. C-43/93, Vander Elst (Fn. 57), Rdnr. 26; *Troberg*, in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EUV/EGV, 5. Aufl. 1997, Art. 59 EGV, Rdnr. 18.

59 So die Analyse von *Kluth*, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 50 EGV, Rdnr. 38, auf der Grundlage von EuGH Rs. C-3/95, Reisebüro Broede (Fn. 57), Rdnr. 25.

60 *Geiger*, EGV, 1993, Art. 60, Rdnr. 9; *Hakenberg*, in: Lenz (Hrsg.), EG-Vertrag, 2. Aufl. 1999, Art. 49/50 EG, Rdnrn. 23 f.

61 Seit EuGH, 12. 2. 1974 – Rs. 152/73, Sotgiu/Deutsche Bundespost, Slg. 1974, 153, 164.

62 Vgl. *Kluth*, in: Callies/Ruffert (Fn. 59), Art. 50 EG, Rdnr. 54; die Differenzierung zwischen Beschränkungen und Diskriminierungen ist allerdings kaum trennscharf möglich, vgl. *Hailbronner/Nachbaur*, EuZW, 105, 110.

63 S. aber auch *Troberg*, in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann (Fn. 58), Art. 59 EGV, Rdnr. 18, der eine Adaption von Art. 46 EG an die Besonderheiten des nur vorübergehenden Engagements grenzüberschreitender Dienstleistungstätigkeit fordert.

64 Zur engen Auslegung dieser Ausnahmetatbestände s. *Schlag*, in: Schwarze (Fn. 51), Art. 46 EG, Rdnr. 6.

65 Hierzu ausführlich *Wetzel*, Die Dienstleistungsfreiheit nach den Art. 59–60 des EWG-Vertrages, 1992, S. 94 ff.

66 EuGH, 17. 12. 1981 – Rs. 279/80, Webb, Slg. 1981, 3305, Rdnr. 17; EuGH, 26. 2. 1991 – Rs. C-180/89, Kommission/Italien, Slg. 1991, I-709, Rdnr. 17; EuGH Rs. C-43/93, Vander Elst (Fn. 57), Rdnr. 16.

67 Z. B. EuGH Rs. C-545/98, Vestergaard (Fn. 50), Rdnr. 15; EuGH, 28. 4. 1998 – Rs. C-118/96, Safir, Slg. 1998, I-1897, RIW 1998, 563, 738, EWS

reich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft. Die Mitgliedstaaten müssen die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Beachtung des Gemeinschaftsrechts ausüben.“

Mit der Anwendung der Dienstleistungsfreiheit auf direkte Steuern hat sich der EuGH bisher erst vereinzelt beschäftigt<sup>68</sup>. Von besonderer Bedeutung sind im vorliegenden Kontext die Entscheidungen *Safir* und *Vestergaard*. In der Entscheidung *Safir* hatte der EuGH u. a. über die diskriminierenden Eigenschaften steuerlicher Verfahrensvorschriften zu entscheiden<sup>69</sup>. Dabei hat der Gerichtshof in dem Erfordernis, sich bei Abschluss einer Kapitallebensversicherung bei einer ausländischen Versicherungsgesellschaft zentral registrieren zu lassen<sup>70</sup>, ebenso wie in Verfahrensvorschriften, die sich negativ auf die Liquidität der Versicherungsnehmer auswirkten, eine ungerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gesehen. In *Vestergaard* erklärte der EuGH eine auf einer internen Verwaltungsanweisung beruhende Beweislastregelung für mit Art. 49 EG unvereinbar, die an den Abzug von Aufwendungen für Fortbildungen im Ausland höhere Beweisanforderungen stellte als für Fortbildungen im Inland<sup>71</sup>.

### 3. Niederlassungsfreiheit

Die Dienstleistungsfreiheit ist subsidiär gegenüber der Niederlassungsfreiheit (Art. 50 Abs. 1 EG)<sup>72</sup>. Soweit durch die Ausführung von Bauleistungen in Deutschland eine Niederlassung begründet wird, kommt also statt Art. 49 EG Art. 43 EG zur Anwendung. Während die Dienstleistungsfreiheit die nur vorübergehende Tätigkeit im Ausland erfasst<sup>73</sup>, ist Voraussetzung für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit, dass durch Begründung einer festen Einrichtung eine dauerhafte Beziehung mit dem anderen Mitgliedstaat hergestellt wird, die auf Eingliederung in die Wirtschaft dieses Staates abzielt<sup>74</sup>. Charakteristisch für den Dienstleistungsverkehr ist demgegenüber die Beibehaltung des Standorts im Herkunftsland. Demnach wird auch bei Überschreitung der für Bauausführungen nach § 12 Nr. 8 AO bzw. nach dem jeweiligen DBA einschlägigen Fristen in der Regel nicht die Niederlassungsfreiheit, sondern die Dienstleistungsfreiheit berührt sein<sup>75</sup>.

### 4. Allgemeines Diskriminierungsverbot

Das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG tritt gegenüber den speziellen Diskriminierungsverboten, hier namentlich gegenüber der Dienstleistungsfreiheit, zurück<sup>76</sup> und ist lediglich bei der Auslegung der speziellen Diskriminierungsverbote zu berücksichtigen<sup>77</sup>.

## IV. Unvereinbarkeit des Steuerabzugs bei Bauleistungen mit der Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG

Vor diesem Hintergrund gilt es, die Vereinbarkeit der §§ 48 ff. EStG mit dem Gemeinschaftsrecht zu würdigen, und zwar zum einen die gesetzlichen Regelungen als solche, zum anderen ihre Auslegung durch das Anwendungsschreiben des BMF vom 1. 11. 2001<sup>78</sup>. Ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 226 EG kann nach h. M. auch auf Verletzungen des Vertrages durch ein gemeinschaftsrechtswidriges Verhalten der Verwaltungsbehörden gestützt werden<sup>79</sup>. Auch wenn das

Anwendungsschreiben als Verwaltungsvorschrift keine rechtliche Außenwirkung entfaltet, so bindet es intern die Verwaltung und ist damit Grundlage des Gesetzesvollzugs, der wiederum an den Vorgaben des EG-Vertrages zu messen ist<sup>80</sup>. Dies gilt um so mehr, als dem Anwendungsschreiben aufgrund der vielfältigen Unklarheiten der gesetzlichen Regelung<sup>81</sup> materiell rechtsgestaltende Wirkung zukommt.

### 1. Kritik der EU-Kommission an der Vorgängerregelung des § 50 a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist durch §§ 48 ff. EStG formal weitgehend ausgeräumt

Zunächst soll dargelegt werden, inwieweit der Gesetzgeber mit §§ 48 ff. EStG auf die von der EU-Kommission in dem bezüglich der Vorgängerregelung des § 50 a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002<sup>82</sup> angestrebten Vertragsverletzungsverfahren geäußerte Kritik reagiert hat. Die EU-Kommission hielt § 50 a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 aus folgenden Gründen für gemeinschaftsrechtswidrig<sup>83</sup>:

- Mangels Beschränkung auf Bauleistungen würden zahlreiche Fälle (Frachtbeförderungs-, Geschäftsbesorgungs-, Makler- und Wartungsverträge) betroffen, in denen die Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht habe.
- Das Erstattungsverfahren im Falle einer Überzahlung sei, da es regelmäßig erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums zum Tragen komme, zu langwierig und führe zu nicht hinnehmbaren Liquiditätsbelastungen.
- Der Steuerabzug von 25% der Vergütung sei insbesondere im Hinblick darauf, dass § 50 a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 nur der Sicherung der Steuern des leistenden Unternehmers und nicht auch der Lohnsteuer galt, zu hoch.

Diese Kritik hat der Gesetzgeber mit §§ 48 ff. EStG weitgehend ausgeräumt. Mit der Beschränkung auf Bauleistungen werden jene Fälle ausgeschieden, in denen die Bundesre-

1998, 349, Rdnr. 21; EuGH, 14. 2. 1995 – Rs. C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, RIW 1995, 336, EWS 1995, 83, Rdnr. 21.

68 EuGH, 28. 1. 1992 – Rs. C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, RIW 1992, 955, EWS 1992, 111; EuGH, 14. 11. 1995 – Rs. C-484/93, Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955, EWS 1996, 28; EuGH Rs. C-118/96, *Safir* (Fn. 67); EuGH, 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, *Eurowings*, Slg. 1999, I-7463, RIW 2000, 63, EWS 1999, 462; EuGH Rs. C-55/98, *Vestergaard* (Fn. 50).

69 EuGH Rs. C-118/96, *Safir* (Fn. 67), Rdnr. 30.

70 S. hierzu auch S. Fischer, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001, S. 300.

71 EuGH Rs. C-545/98, *Vestergaard* (Fn. 50), Rdnrn. 26 ff.; s. hierzu auch *de Weerth*, RIW 2000, 509, 515 f.

72 *Hakenberg*, in: Lenz (Fn. 60), Art. 49/50 EG, Rdnr. 8.

73 *Bleckmann*, Europarecht, 6. Aufl. 1997, Rdnr. 1672.

74 *Wetzel* (Fn. 65), S. 53.

75 Im Übrigen würde sich im Fall der Begründung einer Niederlassung i. S. von Art. 43 EG auch die Ungleichbehandlung reduzieren, da das Anwendungsschreiben des BMF die Einschränkung, dass Freistellungsbescheinigungen an nichtansässige Steuerpflichtige nur auftragsbezogen erteilt werden, auf vorübergehende Tätigkeiten im Inland beschränkt (BMF-Schreiben vom 1. 11. 2001 (Fn. 8), Rdnr. 31), also solche, bei denen es gerade nicht zur Begründung einer Niederlassung kommt.

76 EuGH, 16. 9. 1999 – Rs. C-22/98, *Becu*, Slg. 1999, I-5665, EWS 2000, 370, Rdnr. 32; EuGH Rs. C-545/98, *Vestergaard* (Fn. 50), Rdnr. 16.

77 S. *Holoubek*, in: Schwarze (Fn. 51), Art. 12 EG, Rdnr. 11.

78 BMF (Fn. 8), BStBl. I 2001, 804 ff.

79 Vgl. *Bleckmann* (Fn. 73), Rdnr. 813; *Schwarze*, in: Schwarze (Fn. 51), Art. 226 EG, Rdnr. 7.

80 S. oben Abschnitt III. 1.

81 *Seifert*, INF 2001, 577, 581.

82 Vom 24. 3. 1999, BGBl. I, 402.

83 Wiedergegeben bei *Schwenke*, BB 2001, 1553, 1554.

publik Deutschland per se keinen Besteuerungsanspruch hat. Allerdings fallen auch mit dem nunmehr eingeschränkten sachlichen Anwendungsbereich noch zahlreiche Fälle unter die Abzugspflicht, in denen die Bundesrepublik mangels der Begründung einer Betriebsstätte nicht über das Besteuerungsrecht verfügt. § 48 d EStG stellt ausdrücklich klar, dass der Steuerabzug unabhängig von etwaigen DBA-Freistellungen entsteht. Um so mehr Bedeutung kommt der Handhabung des Freistellungsverfahrens zu. Nur wenn es im Wege des Freistellungsverfahrens nach § 48 b Abs. 2 EStG regelmäßig und reibungslos zur Erteilung der Bescheinigung kommt, kann verhindert werden, dass der Steuerabzug weiterhin in einer nicht unerheblichen Anzahl von Fällen vorgenommen werden muss, in denen kein Besteuerungsrecht besteht. Inwieweit das Freistellungsverfahren, insbesondere in der Ausgestaltung durch das Anwendungsschreiben des BMF vom 1. 11. 2001 diesen Anforderungen genügt, wird noch zu erörtern sein<sup>84</sup>.

Auch was die Kritik am früheren Erstattungsverfahren angeht, wird es auf die praktische Umsetzung von § 48 c Abs. 2 EStG und hier wiederum maßgeblich auf die Ausgestaltung durch das Anwendungsschreiben des BMF ankommen<sup>85</sup>. Immerhin hat der Gesetzgeber in § 48 c Abs. 2 Satz 2 Alt. EStG klargestellt, dass das Erstattungsverfahren grundsätzlich noch während des laufenden Veranlagungszeitraums durchgeführt werden kann, was nach § 50 a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 nicht gewährleistet war.

Der Einwand, der Steuerabzug sei mit 25% zu hoch und daher unverhältnismäßig, ist zum einen insofern entschärft, als der Abzug auf 15% der Gegenleistung reduziert wurde, zum anderen dient er nunmehr zusätzlich der Sicherung etwaiger Lohnsteueransprüche. Selbst wenn man den Abzugssatz auf die Nettovergütung bezieht, beläuft sich der Abzug insgesamt nur auf 17,4%<sup>86</sup>.

Damit lässt sich festhalten, dass der Gesetzgeber in §§ 48 ff. EStG einige der Kritikpunkte der EU-Kommission behoben hat. Dies bedeutet aber noch nicht, dass der neue Steuerabzug nicht möglicherweise aus anderen Gesichtspunkten bzw. wegen der Vollzugspraxis gemeinschaftsrechtswidrig ist.

**2. EU-Ausländern ist die Erbringung von Dienstleistungen sowohl aufgrund der gesetzlichen Ausgestaltung als auch aufgrund der Vollzugspraxis der §§ 48 ff. EStG erschwert**

a) Grundsatz: §§ 48 ff. EStG differenzieren nicht zwischen In- und Ausländern

Anders als die Vorgängervorschrift des § 50 a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 differenziert § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zwischen Leistungen in- und ausländischer Bauleistender. Der Abzug ist unabhängig von der Ansässigkeit des Leistenden bei jeder Bauausführung im Inland vorzunehmen. Hieraus wird vereinzelt gefolgert, dass eine Diskriminierung ausländischer Bauunternehmer nicht mehr vorliege, ein erneutes Vertragsverletzungsverfahren somit von vornherein ausscheide<sup>87</sup>.

b) Ausgestaltung von Freistellungs- und Erstattungsverfahren benachteiligt typischerweise Ausländer

Im Schrifttum wird hingegen ganz überwiegend vor allem im Hinblick auf die Ausgestaltung des Freistellungsverfahrens

auch gegen §§ 48 ff. EStG der Vorwurf einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit erhoben<sup>88</sup>. Selbst die Bundesregierung meldete in ihrer ersten Stellungnahme zur Gesetzesinitiative des Bundesrats Zweifel an der Vereinbarkeit der §§ 48 ff. EStG mit den Grundfreiheiten an<sup>89</sup>.

Dass die Vorschriften nicht ausdrücklich zwischen In- und Ausländern differenzieren, schließt eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nicht aus. Jede Sonderbelastung Nichtansässiger im Rahmen des Verwaltungsverfahrens ist grundsätzlich als versteckte Diskriminierung oder Beschränkung geeignet, die grenzüberschreitende Dienstleistung zu erschweren<sup>90</sup>.

aa) Die Benachteiligungen im Einzelnen

Im Einzelnen ergeben sich für EU-Ausländer im Freistellungs- und Erstattungsverfahren folgende Erschwerungen:

- (1) Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten erforderlich (§ 48 b Abs. 1 Satz 1 EStG)

§ 48 b Abs. 1 Satz 1 EStG macht die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten zur Voraussetzung der Erteilung der Freistellungsbescheinigung. Zwar bezieht sich das Erfordernis der Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten nicht ausdrücklich nur auf ausländische Bauleistende, indes ergibt sich zwanglos, dass Inländer keines zusätzlichen Empfangsbevollmächtigten bedürfen<sup>91</sup>. Die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten ist für den ausländischen Unternehmer nicht nur mit zusätzlichem Kostenaufwand verbunden, sondern führt regelmäßig zu Verzögerungen, die insbesondere bei kurzfristiger Auftragsvergabe die Wettbewerbschancen des ausländischen Anbieters drastisch senken können<sup>92</sup>.

- (2) Erhöhte Nachweisobliegenheiten im Rahmen von § 48 b Abs. 1 Satz 1 EStG, u. a. durch Anwendung von § 90 Abs. 2 AO im Rahmen des Regelbeispiels des § 48 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG

Während sich bei inländischen Unternehmern die für die Erlangung der Freistellungsbescheinigung erforderlichen Angaben auf ein Minimum beschränken, unterliegen ausländische Unternehmer bereits nach § 90 Abs. 2 AO erhöhten Nachweispflichten<sup>93</sup>, deren Erfüllung § 48 b Abs. 1 Satz 2

84 Siehe unten Abschnitt IV. 2. b) aa) (1-7).  
 85 Siehe unten Abschnitt IV. 2. b) aa) (8).  
 86 Stieckan/Martin, DB 2001, 1441, 1442.  
 87 Schwenke, BB 2001, 1553, 1556.  
 88 Lieber, DStR 2001, 1470, 1474; Eggers, StuB 2001, 1149, 1160; Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 48 EStG, Rdnr. 46; Schroen, NWB Fach 3, 11781, 11788; ders., IStR 2001, 714, 716; Schaumburg, in: Handelsblatt v. 12. 3. 2001; Balmes, in: Die Welt v. 10. 1. 2002, 16; Fuhrmann, in: Korn (Fn. 16), § 48 EStG, Rdnr. 13; ders., KÖSDI 2001, 13093, der insoweit von faktischen Benachteiligungen spricht und damit wohl die Differenzierungen meint, die erst durch den Vollzug der §§ 48 ff. EStG auftreten.  
 89 BT-Drucks. 14/4658, 13.  
 90 Siehe den Vortrag des Generalanwalts Saggio im Verfahren Vestergaard v. 10. 6. 1999, Slg. 1999, I-7643, 7649 unter Berufung auf die Safir-Entscheidung des EuGH (s. Fn. 67).  
 91 So auch Ramackers, BB-Beilage 2/2002 zu Heft 8, 8; Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 48 b EStG, Rdnr. 41, der vermutet, dass die differenzierungslose Formulierung gewählt worden sei, um dem Vorwurf einer Diskriminierung zu entgehen.  
 92 Stieckan/Martin, DB 2001, 1441, 1448; Fuhrmann, in: Korn (Fn. 16), § 48 EStG, Rdnr. 13, und § 48 b EStG, Rdnr. 5; Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 48 b EStG, Rdnr. 41, bezweifelt, ob es Ausländern, die noch keine Geschäftsbeziehungen unterhalten, gelingen wird, kurzfristig einen Empfangsbevollmächtigten zu bestellen.  
 93 Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 48 b EStG, Rdnr. 22.

Nr. 2 EStG zur Erteilungsvoraussetzung macht. In diesem Zusammenhang führt das Anwendungsschreiben des BMF konkretisierend etwa die Vorlage der Werkverträge an<sup>94</sup>. Dabei wird seit der Vestergaard-Entscheidung<sup>95</sup> des EuGH generell bezweifelt, ob die erhöhten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO gemeinschaftsrechtskonform sind<sup>96</sup>.

Begründet ein im Ausland ansässiger Unternehmer in der Bundesrepublik Deutschland eine Betriebsstätte, so dass die Erteilung der Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 2 EStG nicht in Betracht kommt, weil ein inländischer Steueranspruch besteht, müsste er die Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 EStG *unter denselben Voraussetzungen* erhalten wie ein inländischer Unternehmer. Dies ist nicht der Fall. Der inländische Unternehmer erhält die Freistellungsbescheinigung ohne weiteres, wenn er steuerlich geführt wird und in der Vergangenheit seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist<sup>97</sup>. Folglich wird aus dem Verhalten der Vergangenheit auf das Nichtbestehen einer Gefährdung in der Zukunft geschlossen, und zwar für einen Zeitraum von bis zu drei Jahren, was angesichts häufiger Insolvenzen in der Baubranche äußerst großzügig ist.

Hat ein ausländischer Bauunternehmer, der bereits in der Vergangenheit im Inland tätig geworden ist und hierbei eine Betriebsstätte begründet hat, seine steuerlichen Pflichten stets korrekt erfüllt, müsste ihm ebenfalls ohne das Erfordernis weiterer Nachweise eine Freistellungsbescheinigung erteilt werden. Aus dem bloßen Umstand, dass er im Ausland ansässig ist, kann nicht geschlossen werden, dass er in Zukunft nicht weiterhin seinen steuerlichen Pflichten zuverlässig nachkommen wird. Klar diskriminierend wäre es, wenn aus der bloßen Ansässigkeit im Ausland stets eine Gefährdung des Steueranspruchs gefolgert würde<sup>98</sup>.

- (3) Vorlage eines Ansässigkeitsnachweises durch die zuständige ausländische Steuerbehörde erforderlich (§ 48b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG)<sup>99</sup>

Des Weiteren stellt § 48b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG insofern zusätzliche Anforderungen auf, als für ausländische Unternehmer die Vorlage eines Ansässigkeitsnachweises zur Voraussetzung der Freistellungsbescheinigung gemacht wird. Dabei ist die Einholung eines derartigen Nachweises nicht nur ein Zeitfaktor, sondern in der Regel auch mit Kosten verbunden, da es sich im Hinblick auf § 87 Abs. 2 AO zur Verfahrensbeschleunigung empfiehlt, die Bescheinigung des ausländischen Finanzamtes in deutscher Übersetzung vorzulegen<sup>100</sup>. Für die Durchsetzung des deutschen Steueranspruchs ist die Bestätigung der Ansässigkeit im Ausland im Regelfall ohne Belang. Bedeutung hat sie nur für den Ausnahmefall der Einschaltung von Scheinfirmen. § 48b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG macht den Ansässigkeitsnachweis jedoch generell zur Bedingung, ohne dass es darauf ankommt, ob Anhaltspunkte für die Einschaltung einer Scheinfirma vorliegen, und trifft damit auch die ganz überwiegende Zahl der steuerehrlichen nichtansässigen Bauleistenden.

- (4) Ablehnung der Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 2 EStG, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht

Im Hinblick auf die Ausführungen unter (2) und (3) führt eine generelle Versagung der Freistellungsbescheinigung in Fällen, in denen eine Betriebsstätte begründet bzw. ihre Be-

gründung nicht ausgeschlossen werden kann, eindeutig zu einer Diskriminierung. Nach Textziffer 29 des Anwendungsschreibens des BMF soll jedoch in diesem Fall die Freistellungsbescheinigung versagt werden können, ohne dass gleichzeitig darauf hingewiesen wird, dass eine Versagung nur in Betracht kommt, wenn der Steueranspruch zusätzlich auch gefährdet ist. Indes darf nicht unterstellt werden, dass der ausländische Bauunternehmer grundsätzlich steuerunehrlich ist bzw. dass die Durchsetzung des Steueranspruchs bei Beteiligung ausländischer Steuerpflichtiger generell gefährdet ist. Richtigerweise müsste, wenn ein Steueranspruch entsteht – was logischerweise überhaupt erst Voraussetzung dafür ist, dass eine Gefährdung des Steueranspruchs vorliegen kann – weiterhin geprüft werden, ob es Anhaltspunkte dafür gibt, dass der ausländische Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nicht ordnungsgemäß nachkommen wird.

- (5) Generelle Beweislastumkehr im Rahmen von § 48b Abs. 2 EStG: Steuerpflichtiger muss das Nichtbestehen eines Steueranspruchs glaubhaft machen

Für das Bestehen des Steueranspruchs trägt grundsätzlich die Steuerbehörde die Beweislast<sup>101</sup>. Der Mechanismus von automatischem Steuerabzug und Freistellungsverfahren dreht dieses Verhältnis um. Dabei fordert das Anwendungsschreiben des BMF von EU-Ausländern für die Glaubhaftmachung, dass kein Steueranspruch entsteht, im Wesentlichen ähnliche Nachweise, wie sie ursprünglich in dem im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wegen der befürchteten Europarechtswidrigkeit<sup>102</sup> fallengelassenen § 138a AO-E vorgesehen waren<sup>103</sup>. Zudem geht das Anwendungsschreiben über das im Rahmen der Glaubhaftmachung herabgesetzte Beweismaß *überwiegender Wahrscheinlichkeit*<sup>104</sup> hinaus, wenn gefordert wird, es müsse eine „große Wahrscheinlichkeit“<sup>105</sup> dafür sprechen, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen, und die Versagung der Freistellungsbescheinigung anheimstellt, wenn „nicht ausgeschlossen werden kann“, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zusteht<sup>106</sup>.

Dass diese Beweislastumkehr auch für ansässige Steuerpflichtige zur Anwendung kommen kann, soweit mangels positiver Einkünfte keine Steuerschuld entsteht, steht der Annahme einer an Art. 49 EG zu messenden Beschränkung

94 BMF (Fn. 8), Rdnr. 31; *Ramackers*, BB-Beilage 2/2002 zu Heft 8, 10, merkt zu Recht an, dass die Vorlage der Verträge allenfalls im Rahmen von § 48b Abs. 2 EStG verlangt werden kann.

95 S. oben Fn. 50.

96 So *de Weerth*, RIW 2000, 509, 515; *S. Fischer* (Fn. 70), S. 310 Fn. 1215; *Menck*, FR 2002, 269, 273. Keine Bedenken hat demgegenüber *Uterhark*, in: Schwarz, AO, Komm., Loseblatt, § 90, Rdnr. 17.

97 BMF-Schreiben vom 1. 11. 2001 (Fn. 8), Rdnr. 27.

98 Insbesondere kann bei einem ausländischen Unternehmer, der bisher seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen im Inland ordnungsgemäß nachgekommen ist, nicht damit argumentiert werden, dass eine Vollstreckung des Steueranspruchs im Ausland nur unter Schwierigkeiten möglich sei, da es zunächst keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass eine Vollstreckung überhaupt notwendig werden wird.

99 Kritisch insoweit auch *Fuhrmann*, in: Korn (Fn. 16), § 48 EStG, Rdnr. 13.

100 *Ebling*, in: Blümich (Fn. 9), § 48b EStG, Rdnr. 22.

101 *K. Tipke*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Komm., Loseblatt, § 88 AO Tz. 29.

102 BT-Drucks. 14/6071, 13.

103 Die diesbezügliche Anregung des Finanzausschusses (BT-Drucks. 14/6071, 15) dürfte eine Umgehung der europarechtlichen Vorgaben nicht erreichen.

104 BFH, 10. 7. 1974 – I R 223/70, BStBl. II 1974, 736, 740, BB 1974, 1330, 1378; *Ebling*, in: Blümich (Fn. 9), § 48b EStG, Rdnr. 46; *Brockmeyer*, in: Klein (Fn. 33), § 110 AO, Rdnr. 46.

105 BMF (Fn. 8), Rdnr. 28.

106 Kritisch auch *Ramackers*, BB-Beilage 2/2002 zu Heft 8, 9.



nicht entgegen. Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung<sup>107</sup> geht die Gewährleistung der Dienstleistungsfreiheit über ein reines Inländergleichbehandlungsgebot hinaus, indem sie jedwede – also auch unterschiedslos zur Anwendung gebrachte – Behinderung des Dienstleistungsverkehrs erfasst<sup>108</sup>. Überdies handelt es sich bei dem unbeschränkt steuerpflichtigen Inländer, bei dem keine zu sichernden Steueransprüche entstehen, um einen Ausnahmefall. Demgegenüber ist der nur vorübergehend im Inland tätige nichtansässige Bauunternehmer – außer er begründet eine Betriebsstätte – vom Grundsatz her nicht steuerpflichtig. Folglich sind beide Sachverhalte nicht vergleichbar.

(6) Ermessen, selbst wenn glaubhaft gemacht wurde, dass kein Steueranspruch besteht (§ 48 Abs. 2 EStG)

Nach dem Wortlaut von § 48 b Abs. 2 EStG verfügt die Behörde, selbst wenn glaubhaft gemacht werden konnte, dass kein Steueranspruch besteht, über Ermessen bezüglich der Entscheidung über die Erteilung der Freistellungsbescheinigung („soll erteilt werden“). Diese Abschwächung gegenüber § 48 b Abs. 1 EStG muss im Wege „dienstleistungsfreiheitskonformer“<sup>109</sup> Ermessensausübung dahingehend korrigiert werden, dass die Bescheinigung zu erteilen ist, wenn das Nichtbestehen eines Steueranspruchs glaubhaft gemacht wurde<sup>110</sup>.

(7) Nach dem Anwendungsschreiben des BMF vom 1. 11. 2001 lediglich auftrags- und nicht zeitraumbezogene Erteilung der Freistellungsbescheinigung

Die wohl folgenschwerste Differenzierung zwischen In- und Ausländern ergibt sich daraus, dass nach dem Anwendungsschreiben des BMF<sup>111</sup> Freistellungsbescheinigungen an EU-Ausländer, die nur vorübergehend im Inland tätig werden, nur auftragsbezogen erteilt werden sollen, während inländische Bauleistende regelmäßig für einen längeren Zeitraum gültige Sammelfreistellungsbescheinigungen erhalten<sup>112</sup>. Diese Differenzierung führt insbesondere vor dem Hintergrund der Erschwernisse, denen nichtansässige Steuerpflichtige bei der Beantragung von Freistellungsbescheinigungen ausgesetzt sind, zu einer erheblichen Behinderung.

(8) Fortwirken der erhöhten Anforderungen an die Freistellungsbescheinigung im Erstattungsverfahren

Zwar ermöglicht § 48 c Abs. 2 Satz 2 2. Alt. EStG die Durchführung des Erstattungsverfahrens noch während des laufenden Veranlagungszeitraums. Hier gelten aber, solange noch nicht feststeht, dass ein Steueranspruch nicht mehr entstehen kann, für Nichtansässige in ähnlicher Weise verschärfte Bedingungen für den Nachweis im Erstattungsverfahren wie im Freistellungsverfahren (s. z. B. § 48 d Abs. 1 Satz 4 EStG). Damit ist auch das Erstattungsverfahren zum zeitnahen Ausgleich von Liquiditätsnachteilen, die sich aus der Vornahme des Steuerabzugs trotz Nichtbestehens eines Steueranspruchs ergeben, ungeeignet.

(9) Leistungsempfänger kann sich bei Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid (§ 48 a Abs. 3 Satz 1 EStG) nicht darauf berufen, dass die Gegenleistung beim Leistenden nach DBA nicht der deutschen Besteuerung unterliegt (§ 48 d Abs. 1 Satz 6 EStG)

Im Hinblick auf die Kritik der EU-Kommission an § 50 a Abs. 7 i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002, die sich darauf

bezug, dass es häufig zu einer Sicherung ohne Steueranspruch komme, ist es problematisch<sup>113</sup>, dass das Gesetz dem Leistungsempfänger in § 48 d Abs. 1 Satz 6 EStG im Haftungsverfahren den Einwand abschneidet, dass aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens kein inländischer Steueranspruch besteht. Dies muss um so mehr gelten, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen lediglich die Vorschrift des § 12 Nr. 8 AO wiederholt, weil in diesem Fall von vornherein kein deutscher Steueranspruch entsteht<sup>114</sup>.

bb) Wettbewerbsnachteile aufgrund der erschwerten Voraussetzungen für die Erlangung einer Freistellungsbescheinigung

Höhere Anforderungen an die Erlangung der Freistellungsbescheinigung mindern die Wettbewerbsfähigkeit ausländischer Anbieter. Zum einen besteht die Gefahr, dass ausländische Anbieter bei der Auftragsvergabe, insbesondere wenn diese kurzfristig erfolgen soll, gar nicht mehr berücksichtigt werden, weil Auftraggeber das Vorliegen der Freistellungsbescheinigung zur Voraussetzung der Auftragserteilung machen werden. Das FG Berlin stellt eine Versagung der Freistellungsbescheinigung aus diesen Gründen gar dem Entzug der Gewerbeerlaubnis gleich<sup>115</sup>. Für den Auftraggeber ist die Durchführung des Anmelde- und Abzugsverfahrens sowie die Erfüllung seiner Abrechnungspflicht (§ 48 a Abs. 2 EStG) mit einem so erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden<sup>116</sup>, dass er solche Auftragnehmer bevorzugen wird, die von vornherein zur Vorlage einer Freistellungsbescheinigung in der Lage sind<sup>117</sup>. Gerade dies ist ausländischen Bauleistenden jedoch nicht möglich, da die ausschließlich auftragsbezogene Erteilung der Bescheinigung voraussetzt, dass zunächst der Auftrag erteilt worden sein muss.

Mit der Durchführung des Steuerabzugsverfahrens einhergehende Belastungen des Leistungsempfängers sind ihrerseits geeignet, eine Beschränkung i. S. von Art. 49 EG zu begründen. In den Rechtssachen *Safir*<sup>118</sup>, *Kohll*<sup>119</sup> und *Vestergaard*<sup>120</sup> hat der EuGH Nachteile des Leistungsempfängers, die diesen davon abhalten können, die Leistung eines aus-

107 Siehe oben Abschnitt III. 2. b).

108 Seit EuGH Rs. 33/74, van Binsbergen (Fn. 57), Slg. 1974, 1309.

109 EuGH, 4. 12. 1986 – Rs. 220/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 3663, Rdnr. 15; s. auch *Holoubek*, in: Schwarze (Fn. 51), Art. 49 EG, Rdnr. 13.

110 S. auch oben II. 2. e).

111 BMF (Fn. 8), BStBl. I 2001, 804, Rdnr. 31.

112 In der Gesetzesbegründung war allerdings gerade der Fall der Begründung einer Betriebsstätte durch einen im Inland geführten SteuerAusländer als Anwendungsfall einer Sammelfreistellungsbescheinigung genannt worden, s. BT-Drucks. 14/4658, 12.

113 A. A. *Ebling*, in: Blümich (Fn. 9), § 48 d EStG, Rdnr. 15, unter Berufung auf BFH, 21. 5. 1997 – I R 79/96, BStBl. II 1997, 113, 114, BB 1998, 412, wo das Gericht ausführt, dass § 50 d EStG lediglich das Verfahren regelt und Doppelbesteuerungsabkommen nichts daran ändern, dass einem Staat ein originäres Besteuerungsrecht zustehe, auch wenn er im Ergebnis darauf verzichtet habe. Der Europarechtsverstoß wird mit dem wenig überzeugenden Argument verneint, dass der vergleichbare Inländer ohnehin steuerpflichtig sei, so dass für ihn ein Freistellungsverfahren von vornherein nicht in Betracht komme. Genau hierin unterscheiden sich aber die §§ 48 ff. von § 50 d EStG, als hier auch der Inländer eine Freistellung begehren kann.

114 Insofern ergäbe sich auch ein eindeutiger Unterschied zu der soeben (Fn. 113) zitierten Entscheidung des BFH v. 21. 5. 1997.

115 FG Berlin, 21. 12. 2001 (Fn. 22).

116 *Eggers*, StuB 2001, 1149, 1156.

117 *Eggers*, StuB 2001, 1149, 1160; s. auch FG Berlin, 21. 12. 2001 (Fn. 22).

118 EuGH Rs. C-118/96, *Safir* (Fn. 67), Rdnr. 33.

119 EuGH, 28. 4. 1998 – Rs. C-158/96, *Kohll*, Slg. 1998, I-1931, RIW 1998, 547, EWS 1998, 220, Rdnr. 34, 35.

120 EuGH Rs. C-545/98, *Vestergaard* (Fn. 50), Rdnr. 19 f.

ländischen Anbieters in Anspruch zu nehmen, als ausreichend für die Annahme einer Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs angesehen. Vorliegend kommt es sowohl beim Leistungsempfänger als auch beim Leistenden zu Nachteilen, die den grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr beeinträchtigen: Beim Leistungsempfänger zieht die Beauftragung eines nichtansässigen Bauleistenden, wenn dieser nicht in der Lage ist, die Freistellungsbescheinigung vorzulegen, das abschreckend wirkende *Procedere* des Steuerabzugsverfahrens nach sich, so dass die Beauftragung eines ausländischen Anbieters weniger attraktiv ist. Gleichzeitig ist der Leistungserbringer durch die erhöhten Nachweisobliegenheiten zur Erlangung der Freistellungsbescheinigung beschwert.

Darüber hinaus ergeben sich, selbst wenn der Auftrag erteilt wird, ohne dass bereits eine Freistellungsbescheinigung vorliegt, aufgrund in der Anfangsphase bis zur Vorlage der Freistellungsbescheinigung vorgenommener Abzüge Liquiditätsnachteile, die sich notwendig auf die Kostenkalkulation des ausländischen Anbieters niederschlagen müssen und dessen Wettbewerbsfähigkeit mindern. Diese Liquiditätsnachteile wirken um so schwerer, je mehr Zeit das Erstattungsverfahren in Anspruch nimmt.

### 3. Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit?

#### a) Verfolgung anerkannter Allgemeininteressen nur, soweit es um die Eindämmung illegaler Beschäftigung und Durchsetzung des deutschen Steueranspruchs geht

Begründet wird der Bauabzug mit dem gewichtigen Interesse der Eindämmung illegaler Beschäftigung am Bau, wobei es sich hierbei nicht allein um ein steuerliches Problem handelt, sondern die Erhöhung der Kontrolldichte indirekt auch auf eine Verbesserung der Einhaltung der sozialversicherungsrechtlichen Pflichten sowie der tarifvertraglichen Mindestlohngebote<sup>121</sup> abzielt. Auf diese Weise sollen Wettbewerbsverzerrungen und Nachteile der einheimischen Bauwirtschaft vermieden werden<sup>122</sup>. Dabei kann es aber nur um den Ausschluss *illegal* – durch Steuer- und Sozialabgabenhinterziehung – erlangter Wettbewerbsvorteile ausländischer Bauunternehmen gehen. Kein rechtfertigendes Allgemeininteresse ist die Dämpfung des durch die Öffnung der Grenzen für den Dienstleistungsverkehr allgemein erhöhten Wettbewerbsdrucks<sup>123</sup>.

Als berechtigt anerkannt ist das Interesse an der Sicherung des Steueranspruchs durch wirksame Steuerkontrollen<sup>124</sup> nur insoweit, als der Bundesrepublik Deutschland tatsächlich ein Steueranspruch zusteht<sup>125</sup>. Dies ist bezogen auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Leistenden nur bei Begründung einer Betriebsstätte der Fall, bezogen auf etwaige Lohnsteueransprüche, nur wenn sich der Arbeitnehmer länger als 183 Tage in Deutschland aufhält.

Kein eine Beschränkung des Dienstleistungsverkehrs rechtfertigendes Allgemeininteresse ist das Ziel einer Intensivierung des internationalen Informationsaustausches<sup>126</sup> und der Verhinderung „weißer“ Einkünfte durch Sicherstellung der Besteuerung im Ausland<sup>127</sup>. Zwar handelt es sich bei einer Verbesserung des internationalen Informationsaustausches dem Grunde nach um ein anerkanntes Allgemeininteresse, indes wird diesem bereits durch die Amtshilferichtlinie<sup>128</sup> Rechnung getragen, so dass daneben für nationale Alleingänge, die zu einer Benachteiligung von EU-Auslän-

dern führen, kein Raum ist. Der EuGH hat Versuchen der Mitgliedstaaten, diskriminierende Regelungen mit der Schwierigkeit der Sachverhaltsaufklärung im Ausland zu verteidigen, bereits mehrfach im Hinblick auf die Amtshilferichtlinie eine Absage erteilt<sup>129</sup>. Erst recht lässt sich die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch gesteigerte Nachweiserfordernisse nicht auf Art. 4 der Amtshilfe-Richtlinie stützen. Das Institut der Spontanauskunft berechtigt nicht zu einer Erschwerung der Wettbewerbsbedingungen ausländischer Bauunternehmer, sondern sichert lediglich die Weitergabe von Informationen. Diese aber müssen auf nichtdiskriminierende Weise erlangt worden sein. Gerade aufgrund der Möglichkeit der Amtshilfe innerhalb der Gemeinschaft können Einschränkungen der Grundfreiheiten zur Sicherung von Steueransprüchen nicht ohne weiteres gerechtfertigt werden<sup>130</sup>.

Dem Interesse, weiße Einkünfte zu verhindern, steht entgegen, dass der ausländische Steuerpflichtige auch im Ansässigkeitsstaat steuerlichen Kontrollen unterliegt, so dass eine Erschwerung der Erbringung von Dienstleistungen durch EU-Ausländer nicht gerechtfertigt werden kann<sup>131</sup>. Zwar steht hinter diesem Ziel ein Gedanke, der auch im Verhaltenskodex zur Bekämpfung unfairen Steuerwettbewerbs<sup>132</sup> zum Ausdruck kommt. Der „unfaire“ Verzicht eines anderen Mitgliedstaates auf die Besteuerung bzw. auf die effiziente Durchsetzung bestehender Steueransprüche soll nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Dennoch dürfte hieraus kein generelles Interesse an der Erhebung eines Steuerabzugs in Deutschland begründet werden, soweit Deutschland nicht auch das Besteuerungsrecht zusteht. Zu einer Beschränkung des Dienstleistungsverkehrs führende Kontrollen und Maßnahmen in Deutschland könnten nur dann mit dem Allgemeininteresse der Verhinderung weißer Einkünfte gerechtfertigt werden, wenn in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten keine ausreichenden steuerlichen Kontrollen existieren<sup>133</sup>. Dass auch andere Mitgliedstaaten die Durchsetzung ihrer Steueransprüche kontrollieren, dürfte jedoch außer Frage stehen. Ob es Defizite in der Anwendung gibt, die zusätzliche Maßnahmen durch den deutschen Fiskus rechtfertigen, ist nicht dargelegt worden.

121 Insofern besteht allerdings bereits seit dem 1. 1. 1996 durch das Arbeitnehmer-Entsendegesetz eine Meldepflicht, wenn im Ausland ansässige Arbeitgeber in Deutschland für Bauleistungen Arbeitnehmer einsetzen.

122 Kleiner, INF 2001, 705.

123 Troberg, in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann (Fn. 58), Art. 59 EGV, Rdnr. 22.

124 EuGH Rs. C-204/90, Bachmann (Fn. 68); EuGH, 15. 5. 1997 – Rs. C-250/95, Futura Participations, Slg. 1997, I-2471, RIW 1997, 610, EWS 1997, 211; zurückhaltender bezüglich des Interesses der Mitgliedstaaten, Steuerlücken zu schließen, EuGH Rs. C-118/96, Safir (Fn. 67), Rdnr. 33; s. auch Ramackers, BB-Beilage 2/2002 zu Heft 8, 16.

125 In diese Richtung auch Schroen, ISIR 2001, 714, 716.

126 BT-Drucks. 14/4658, 8.

127 Siehe die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/4658, 9; zustimmend Schwenke, BB 2001, 1553, 1557.

128 Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1997 über gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABI. EG Nr. L 336, 15.

129 Ausdrücklich EuGH, 12. 4. 1994 – Rs. C-1/93, Halliburton, Slg. 1994, I-1151, RIW 1994, 523, EWS 1994, 161, Rdnr. 22; EuGH Rs. C-545/98, Vestergaard (Fn. 50), Rdnr. 26 ff.

130 So auch Ebling, in: Blümich (Fn. 9), § 1 EStG, Rdnr. 31; de Weerth, RIW 2000, 509, 515.

131 Verbot der Doppelkontrolle, s. EuGH, 18. 1. 1979 – verb. Rs. C 110, 111/78, Wesemael, Slg. 1979, 35 ff.; EuGH Rs. 279/80, Webb (Fn. 66); hierzu auch Bleckmann, EuR 1987, 29, 36 ff.; Weitzel (Fn. 65), S. 115 ff.

132 Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der Gemeinschaft v. J. 12. 1997, KOM (1997), 495 endg., Ratsdok. 10427/97, BR-Drucks. 814/97.

133 Anhaltspunkte gibt auch insofern der Verhaltenskodex (Fn. 132), Abschn. K.

Damit lässt sich festhalten, dass sowohl das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel der Eindämmung illegaler Beschäftigung am Bau zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen legal tätiger Unternehmer als auch die Sicherung des deutschen Steueranspruchs berechnete Allgemeininteressen sind.

b) *Verhältnismäßigkeit: Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit steht außer Verhältnis zum angestrebten Erfolg*

Gerechtfertigt werden können die aufgezeigten Beschränkungen jedoch nur, wenn sie zur Erreichung der verfolgten Allgemeininteressen geeignet, erforderlich und angemessen sind<sup>134</sup>.

aa) *Geeignetheit: Die §§ 48 ff. EStG sind zur Erreichung der verfolgten Ziele nur bedingt geeignet*

Ob die §§ 48 ff. EStG zur Erreichung der mit ihnen verfolgten Allgemeininteressen geeignet sind, hängt davon ab, wie viele andernfalls nicht aufgedeckte Steuerfälle auf diese Weise zur Kenntnis der Finanzbehörden gelangen. Prognosen über die Effektivität der Regelung sind in beschränktem Maße anhand der Erfahrungen mit § 50a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntfG 1999/2000/2002 möglich. Allerdings gehen die Einschätzungen hier sehr weit auseinander<sup>135</sup>. Zwar ist der Steuerabzug, auch wenn er mit 15% zumeist hinter der tatsächlich geschuldeten Steuer zurückbleiben dürfte, geeignet, die Durchsetzung des deutschen Steueranspruchs bis zu einer gewissen Höhe sicherzustellen. Fraglich ist hingegen, ob das Steuerabzugsverfahren als solches und die speziellen Anforderungen an die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen an EU-Ausländer auch geeignet sind, illegale Praktiken generell einzudämmen. Es muss bezweifelt werden, dass sich auf diese Weise illegal operierenden Unternehmen tatsächlich das Handwerk legen lässt, während gleichzeitig die gesamte – und zwar auch die steuerrechtliche – Bauwirtschaft mit einem aufwendigen und kostspieligen Verfahren überzogen wird<sup>136</sup>. Dass die Anordnung eines Steuerabzugs zur generellen Erhöhung der Kontrolldichte und zur Vermeidung illegaler Beschäftigung am Bau ungeeignet ist, ergibt sich letztlich schon daraus, dass es dem Steuerpflichtigen anheim gestellt ist, den Steuerabzug hinzunehmen, um seine Verhältnisse nicht offenlegen zu müssen. Dies kann angesichts des relativ niedrigen Steuereinhalts von 15% aus der Sicht eines illegal agierenden Steuerpflichtigen durchaus attraktiv sein.

Darüber hinaus wird einer der wichtigsten Bereiche der Schwarzarbeit nicht erfasst. Auf Bauleistungen am privaten Eigenheim finden die §§ 48 ff. EStG keine Anwendung; § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG verpflichtet *nur Unternehmer* zum Steuerabzug. Dabei ist im privaten Bereich die Missbrauchsgefahr und die Gefahr der Wettbewerbsverzerrung durch Schwarzarbeit besonders hoch, weil Baukosten als Privateausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden können (§ 12 Nr. 1 EStG), so dass kein Interesse an einer Rechnung besteht.

bb) *Erforderlichkeit: Anzeigepflicht wäre gegenüber dem Steuerabzug ein milderer Mittel gewesen*

Zudem muss die Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit durch die Belastungen im Rahmen des Steuerabzugs-/Freistellungsverfahrens zur Erreichung der verfolgten Allgemeininteressen erforderlich sein. Hieran bestehen erhebliche Zweifel. Zu Recht war bereits im Gesetzgebungsverfahren

von der Bundesregierung vorgebracht worden, dass sich das Kontrollziel auch durch einen effizienteren Informationsaustausch innerhalb der Behörden erzielen lasse<sup>137</sup>. Hierzu trägt ganz wesentlich bereits die Bündelung der Zuständigkeit durch § 20a AO bei, so dass gerade im Hinblick auf die gravierenden Nachteile des Steuerabzugs bei Bauleistungen das Bedürfnis nach dieser zusätzlichen Sicherungsmaßnahme hätte in den Hintergrund treten müssen. Die Auferlegung des speziell für Steuerausländer zeitaufwendigen und kostspieligen Verwaltungsverfahrens steht außer Verhältnis zu der zusätzlichen Effektivierung der Steuererhebung.

Meldepflichten bestehen zudem bereits aufgrund von § 3 Arbeitnehmer-Entsendegesetz, so dass fraglich ist, ob daneben wirklich noch ein zwingendes Bedürfnis für ein zusätzliches Sicherungsinstrument bestand<sup>138</sup>. Jedenfalls wäre eine (weitere) qualifizierte Anzeigepflicht, wie sie ursprünglich in § 138a AO-E<sup>139</sup> vorgesehen war, ein gegenüber dem Steuerabzug milderes Mittel, das Übersicherungen vermeiden würde. Allerdings müsste eine solche erweiterte Anwendungspflicht dann auch auf Inländer erstreckt werden.

Dass Gesetzgeber und Finanzverwaltung im Wege der generellen Sammelfreistellungsbescheinigung verhindern wollen, dass inländische Unternehmen mit einem verwaltungs- und kostenintensiven Abzugsverfahren überzogen werden, kann die hieraus resultierende Benachteiligung von Bauleistenden aus anderen EU-Mitgliedstaaten ebenfalls nicht rechtfertigen. Wenn der Gesetzgeber der einheimischen Bauwirtschaft nicht dasselbe Procedere aufbürden will wie EU-Ausländern, andererseits aber EU-Ausländer nicht in den Genuss einer pauschalen Freistellungsbescheinigung, wie sie Inländern erteilt wird, kommen sollen, dann muss er insgesamt auf den automatischen Steuerabzug nach §§ 48 ff. EStG verzichten.

Zu berücksichtigen ist auch, dass die §§ 48 ff. EStG in erster Linie *vorbeugenden Charakter* haben. Rein rechtlich wäre die Durchsetzung in Deutschland entstandener Steueransprüche auch ohne den obligatorischen Steuerabzug der §§ 48 ff. EStG möglich. Vollstreckt werden kann auch beim ausländischen Steuerschuldner, zumal die EG-Beitreibungsrichtlinie<sup>140</sup> und das auf dieser Grundlage ergangene EG-BeitrG<sup>141</sup> innerhalb der EU hierfür ein spezielles Verfahren vorsehen.

Darüber hinaus steht mit § 50a Abs. 7 EStG weiterhin ein einzelfallbezogenes Sicherungsinstrument zur Verfügung. Zwar ist der Steuerabzug nach §§ 48 ff. EStG Antwort gerade auf jene Schwierigkeiten der Durchsetzung, die daraus resultieren, dass die Finanzbehörden zu spät Kenntnis von der Verwirklichung von Steueransprüchen durch ausländi-

134 Zur Verhältnismäßigkeitsprüfung bei der Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit durch den EuGH s. *Hailbronner/Nachbaur*, EuZW 1999/2, 105, 110.

135 Während der Bundesrat am Beispiel Bayerns im Gesetzgebungsverfahren zu §§ 48 ff. EStG angeführt hat, es seien in der kurzen Anwendungsphase des § 50a Abs. 7 EStG 700 Fälle erstmals erfasst worden (BT-Drucks. 14/4658, 8 f.), geben sich Bundesregierung (BT-Drucks. 14/4658, 13) und Schrifttum (z. B. *Lieber*, DStR 2001, 1470, 1474; *Eggers*, StuB 2001, 1149, 1160; *Schwenke*, BB 2001, 1553, 1558) eher zurückhaltend.

136 *Schroen*, NWB Fach 3, 11781, 11783; *Apitz*, FR 2002, 10, 24.

137 BT-Drucks. 14/4658, 13.

138 *Eggers*, StuB 2001, 1149, 1159.

139 Vgl. BT-Drucks. 14/4658.

140 Vom 15. 3. 1976 i. d. F. der Änderungsrichtlinie v. 6. 12. 1979, BSStBl. I 1987, 417.

141 Vom 10. 8. 1979, BGBl. I, 1429.

sche Unternehmer erlangen, so dass die Sicherung aufgrund einer Anordnung gemäß § 50a Abs. 7 EStG leerläuft<sup>142</sup>. Indes ließe sich auch § 50a Abs. 7 EStG durch erweiterte Anzeigepflichten effektuieren, was gegenüber §§ 48 ff. EStG den Vorteil genauerer Dosierung hätte.

- cc) Unangemessenheit des Steuerabzugs im Hinblick auf die erhöhten Anforderungen an Freistellungsbescheinigungen für EU-Ausländer, dadurch Gefahr von Übersicherungen

Schließlich darf die Erschwerung der Erbringung von Dienstleistungen durch EU-Ausländer nicht außer Verhältnis zu den verfolgten Allgemeininteressen stehen<sup>143</sup>. Auch wenn die Erfahrungen mit § 50a Abs. 7 in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 nur begrenzt herangezogen werden können, da der Abzug nicht auf Bauleistungen beschränkt war, ergab sich ein gravierendes Missverhältnis zwischen der Zahl der aufgegriffenen Fälle und der im Inland tatsächlich bestehenden Steuerpflicht<sup>144</sup>. Diesem Umstand sollte nach der Vorstellung des Gesetzgebers mit dem parallel zum Steuerabzugsverfahren eingeführten Freistellungsverfahren Rechnung getragen werden. Auf diese Weise sollte die Verhältnismäßigkeit gewahrt und diesbezüglichen Zweifeln der EU-Kommission vorgebeugt werden<sup>145</sup>. Erreicht hat der Gesetzgeber sein Ziel jedoch nicht. Verhältnismäßig wäre der generelle Steuerabzug nur, wenn das Freistellungsverfahren auch für ausländische Bauleistende effizient funktionieren würde und nicht mit im Vergleich zum Inländer erhöhten Nachweispflichten verknüpft wäre.

Eine Rechtfertigung ist auch nicht im Hinblick auf § 160 AO möglich. § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG schließt im Fall der Vornahme des Steuerabzugs bzw. bei der Abstandnahme aufgrund einer Freistellungsbescheinigung (§ 48b Abs. 5 EStG) die Anwendung von § 160 AO aus. Dies mag zwar aus der Sicht des Auftraggebers den Steuerabzug gegenüber dem Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs bei nicht möglicher Empfängerbenennung<sup>146</sup> als das kleinere Übel erscheinen lassen. Indes können mit dieser aus der Sicht des Auftraggebers positiven Rechtsfolge nicht Nachteile des Auftragnehmers gerechtfertigt werden. Dies gilt erst recht im Hinblick auf ausländische Auftragnehmer. Denn nach der Rechtsprechung zielt § 160 AO auf die Sicherstellung des deutschen Steueranspruchs beim Zahlungsempfänger ab, weshalb die Zulässigkeit des Verlangens nach Empfängerbenennung auf die Fälle der Zahlung an einen im Inland steuerpflichtigen Empfänger beschränkt wird<sup>147</sup>. Anders als den §§ 48 ff. EStG geht es § 160 AO nicht generell um die Verhinderung weißer Einkünfte. Demgegenüber greifen die §§ 48 ff. EStG, wie § 48d EStG ausdrücklich klarstellt, auch dann ein, wenn ein Ausfall deutscher Steuer mangels inländischen Besteuerungsrechts nicht zu befürchten ist.

### c) Zwischenergebnis

Damit lässt sich festhalten, dass eine Rechtfertigung für die Benachteiligung von EU-Ausländern im Freistellungs- und Erstattungsverfahren nicht besteht. Der an sich legitime Zweck der Sicherstellung des Besteuerungsanspruchs erfordert keine Verschärfung der Kontrollen gerade gegenüber EU-Ausländern. Jedenfalls stehen die massiven Wettbewerbsnachteile, die sich daraus ergeben, dass Ausländer nur unter erschwerten Bedingungen in den Besitz einer Freistellungsbescheinigung gelangen können, außer Verhältnis zu dem Sicherungsziel, zumal zur Durchsetzung des Steueran-

spruchs in grenzüberschreitenden Sachverhalten die Instrumente grenzüberschreitenden Informationsaustausches auf der Grundlage der Amtshilfe-Richtlinie zur Verfügung stehen.

## V. Zusammenfassung der Ergebnisse

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass EU-Ausländer im Vergleich zu Inländern nur unter deutlich erschwerten Bedingungen eine Freistellungsbescheinigung erhalten, und dies, obwohl hier – anders als bei inländischen Bauleistenden – vielfach kein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik besteht. Im Wege *genereller* Freistellung bei Steuerinländern gegenüber nur *ausnahmsweiser* Freistellung bei Steuerinländern darf nicht durch die Hintertür dieselbe Rechtslage erzeugt werden wie unter § 50a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002. In diesem Fall muss der gegen § 50a Abs. 7 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 erhobene Vorwurf der Europarechtswidrigkeit mit der gleichen Schärfe auch gegen die Neuregelung erhoben werden<sup>148</sup>. Dass die §§ 48 ff. EStG lediglich formal nicht mehr zwischen In- und Ausländern differenzieren, kann den Diskriminierungsvorwurf nicht beseitigen<sup>149</sup>, wenn die Differenzierung im Ergebnis in ähnlicher Weise durch Anwendung unterschiedlicher Maßstäbe bei der Erteilung von Freistellungsbescheinigungen erfolgt.

*Gemeinschaftsrechtswidrig* wegen eines Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EGV sind folgende Einzelregelungen:

- das Erfordernis der Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten (§ 48b Abs. 1 Satz 1 EStG);
- das Erfordernis der Ansässigkeitsbescheinigung als Voraussetzung der Freistellungsbescheinigung (§ 48b Abs. 1 Nr. 3 EStG) sowie der Erstattung (§ 48d Abs. 1 Satz 4 EStG);
- die generelle Beweislastumkehr, die ausländischen Steuerpflichtigen sowohl im Freistellungs- als auch im (zeitnahen) Erstattungsverfahren hohe Nachweispflichten aufbürdet, um das Nichtbestehen eines Steueranspruchs glaubhaft zu machen, während inländische Bauleistende, soweit sie steuerlich erfasst sind und in der Vergangenheit

142 Eggers, StuB 2001, 1149, 1159; Schwenke, BB 2001, 1553 f., der zutreffend darauf hinweist, dass für bereits gezahlte Vergütungen eine nachträgliche Sicherung nach § 50a Abs. 7 EStG ausscheidet.

143 Zur Anerkennung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne durch den EuGH s. Bleckmann, EuR 1987, 28, 48.

144 Bayern gibt die Zahl der tatsächlich steuerpflichtigen Fälle mit 10% aller aufgegriffenen Fälle an, Nordrhein-Westfalen nur mit 0,5%; Rheinland-Pfalz mit 1,5%; in Hamburg und Brandenburg wurden bei der Überprüfung von 600 bzw. 70 Unternehmen kein einziges erstmals erfasst. Hessen hat allerdings im Fall der Baubranche eine Erfolgsquote von 80% gemeldet, vgl. die Angaben in BT-Drucks. 14/4658, 9 und 13 (Stellungnahme der Bundesregierung zum Gesetzentwurf des Bundesrates zur Eindämmung illegaler Beschäftigung im Baugewerbe).

145 BT-Drucks. 14/4658, 9; begrüßt insbesondere von Schwenke, BB 2001, 1553, 1554.

146 Siehe BFH, 24. 6. 1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51, BB 1998, 831.

147 Vgl. BFH, 13. 3. 1985 – I R 7/81, BStBl. II 1986, 318, BB 1986, 658 (Ls), RIW 1986, 581; BFH, 9. 8. 1989 – I R 66/86, BStBl. II 1989, 995, 996, BB 1990, 339. Allerdings greift § 160 AO in Fällen ausländischer Domizilgesellschaften ein, weil hier nicht die Gesellschaft, sondern der hinter ihr stehende und eventuell im Inland steuerpflichtige Dritte Zahlungsempfänger ist, vgl. BFH, 12. 8. 1999 – XI R 51/98, BFH/NV 2000, 299, 300.

148 In diesem Sinne auch Eggers, StuB 2001, 1149, 1160; Schroen, ISR 2001, 714, 716.

149 So aber in Verknennung der Europarechtslage Schwenke, BB 2001, 1553, 1555, 1557.

- ihren Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen sind, ohne weiteres die Freistellungserklärung erhalten;
- die Ausgestaltung von § 48 b Abs. 2 EStG als Ermessensvorschrift. Die Möglichkeit europarechtskonformer Auslegung wurde durch das Anwendungsschreiben des BMF nicht genutzt (BMF-Schreiben vom 1. 11. 2001, Rdnr. 29);
- die auf einzelne Aufträge beschränkte Erteilung von Freistellungsbescheinigungen an nichtansässige Steuerpflichtige, während inländische Steuerpflichtige Sammelfreistellungsbescheinigungen mit einer Laufzeit von bis zu 3 Jahren erhalten (BMF-Schreiben vom 1. 11. 2001, Rdnr. 31);

- der Ausschluss des Einwandes, dass aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens kein zu sichernder Steueranspruch entstanden ist, im Haftungsverfahren des Leistungsempfängers (§ 48 d Abs. 1 Satz 6 EStG).

Aufgrund der vom Gesetzgeber intendierten Verknüpfung von Steuerabzug und Freistellungsverfahren durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip wirken diese Nachteile auf den Steuerabzug als solchen zurück und begründen die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der *insoweit unteilbaren Gesamregelung* der §§ 48 ff. EStG. Dabei besteht allerdings, soweit die Europarechtswidrigkeit lediglich auf dem BMF-Schreiben vom 1. 11. 2001 beruht, die Möglichkeit europarechtskonformer Auslegung der §§ 48 ff. EStG.

## Rechtsschutz von Unternehmen bei Beschlagnahme von Unterlagen im Rahmen von EG-Nachprüfungsverfahren

Abgrenzung der Kompetenzen nationaler Gerichte und der Gerichte der Gemeinschaft an aktuellen Beispielen

Von Martin Wissmann, LL.M. (Georgetown), Rechtsanwalt, Düsseldorf\*

Im Sommer des Jahres 2001 führte die Europäische Kommission parallel gegen 9 europäische Mobilfunkunternehmen in Großbritannien und Deutschland EG-Nachprüfungsverfahren gemäß Art. 14 Abs. 3 der Verordnung Nr. 17/62/EWG durch. Die von der Europäischen Kommission gegen die betroffenen Unternehmen erlassenen Nachprüfungsentscheidungen stützten sich auf den Verdacht u. a. von Preisabsprachen im Rahmen des „International Roaming“ und damit auf den Verdacht von Verstößen gegen Art. 81 und Art. 82 EG. In Deutschland erfolgten im Rahmen der Nachprüfungen bei mindestens zwei der betroffenen Unternehmen Beschlagnahmen durch das Amtshilfe leistende Bundeskartellamt, die Gegenstand gerichtlicher Überprüfungen vor Bonner Gerichten waren. In einem Fall wurde der Antrag auf richterliche Bestätigung der Beschlagnahme durch das Bundeskartellamt abgelehnt, im anderen Fall wurde ihm stattgegeben. Die Entscheidungen nehmen rund 12 Jahre nach der Leitentscheidung des EuGH und unter Anwendung der dort entwickelten Grundsätze zu Kernfragen im Spannungsfeld der Kompetenzen von europäischen und nationalen Gerichten konkretisierend Stellung.

### I. Einleitung

Das erste Verfahren<sup>1</sup> befasste sich mit Grundsatzfragen zur Abgrenzung der Kompetenzen und Befugnisse der Bediensteten der Europäischen Kommission und des amtshilfeleistenden Bundeskartellamts bei Durchsuchung und Beschlagnahme. Im zweiten Verfahren<sup>2</sup>, dessen Entscheidung in diesem Beitrag auszugsweise zitiert wird, ging es um den Rechtsschutz bei der Beschlagnahme von Unterlagen, die

nach Auffassung der Betroffenen dem sog. „Legal Privilege“ (Anwaltsprivileg) unterlagen. Bevor diese Entscheidungen auch unter dem Blickwinkel des bisher nur als Vorschlag der Europäischen Kommission vorliegenden Entwurfs einer revidierten Kartellverordnung<sup>3</sup> kritisch gewürdigt werden, soll zunächst das EG-Nachprüfungsverfahren mit den Rechtsschutzmöglichkeiten allgemein dargestellt werden.

## II. EG-Nachprüfungsverfahren und Rechtsschutz für betroffene Unternehmen

### 1. Befugnis der Kommission zu eigenen Ermittlungen vor Ort

Art. 14 der Verordnung 17/62/EWG<sup>4</sup> eröffnet der Europäischen Kommission die Möglichkeit, eigene Ermittlungen in Kartellsachen bei Unternehmen in den Mitgliedstaaten vor-

\* Der Autor ist Rechtsanwalt und Partner im Düsseldorfer Büro der Sozietät Clifford Chance Pünder. Er vertrat ein betroffenes Mobilfunk-Unternehmen in einem der Beschlagnahmeverfahren, die in diesem Heft auszugsweise veröffentlicht sind (AG Bonn, 13. 8. 2001 – 51 Gs 732/01 und LG Bonn, 5. 9. 2001 – 37 Qs 55/01, EWS 2002, 197 und 199). Der weitere vom Autor in diesem Beitrag besprochene Beschluss des AG Bonn vom 24. 8. 2001 – 51 Gs 673/01 – betraf ein weiteres Mobilfunk-Unternehmen, das von einer anderen Sozietät vertreten worden war.

1 AG Bonn, 13. 8. 2001 – 51 Gs 732/01 und LG Bonn, 5. 9. 2001 – 37 Qs 55/01, EWS 2002, 197 und 199 (in diesem Heft).

2 AG Bonn, 24. 8. 2001 – 51 Gs 673/01, bisher unveröffentlicht.

3 Vorschlag für eine Verordnung zur Durchführung der in den Artikeln 81 und 82 EG-Vertrag niedergelegten Wettbewerbsregeln und zur Änderung der Verordnungen (EWG) Nr. 1017/68, (EWG) Nr. 2988/74, (EWG) Nr. 4056/86 und (EWG) Nr. 3975/87 („Durchführungsverordnung zu den Artikeln 81 und 82 EG-Vertrag“) vom 27. 9. 2000, KOM (2000) 582 endg. – im Folgenden: Vorschlag einer Kartellverordnung.

4 Verordnung Nr. 17/62 des Rates: EGKS Durchführungsverordnung zu den Art. 85 und 86 des Vertrages (VO Nr. 17/62) vom 6. 2. 1962, ABIEG 1962 Nr. 13, 204 – im Folgenden: VO Nr. 17.