Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 13. Februar 2014[1]

Verbundene Rechtssachen C-53/13 und C-80/13

Strojírny Prostějov a. s. (C-53/13)
gegen
Odvolací finanční ředitelství(Vorabentscheidungsersuchen des Krajský soud v Ostravě [Tschechische Republik])
und
ACO Industries Tábor s. r.o. (C-80/13)
gegen
Odvolací finanční ředitelství

(Vorabentscheidungsersuchen des Nejvyšší správní soud [Tschechische Republik])

„Freier Dienstleistungsverkehr — Entsendung von Arbeitnehmern — Beschränkungen — Abzug der Einkommensteuer an der Quelle und Entrichtung an die Staatskasse durch das Unternehmen, das die Dienste dieser Arbeitnehmer in Anspruch nimmt — Keine solche Verpflichtung im Fall von Arbeitnehmern, die von einem inländischen Unternehmen entsandt werden“

I – Einleitung

1. Die vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ergehen im Zusammenhang mit der internationalen Überlassung von Arbeitskräften und betreffen die Verpflichtung eines tschechischen Gebietsansässigen (Dienstleistungsempfänger), einen Steuerabzug an der Quelle auf die Löhne der Arbeitnehmer vorzunehmen, die ihm von einem Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat (Dienstleistungserbringer) überlassen wurden, während diese Verpflichtung dem Zeitarbeitsunternehmen obliegt, wenn es seinen Sitz in der Tschechischen Republik hat.

2. Zudem stellt das tschechische Recht, wenn in der Rechnung, die ein tschechischer Kunde von einem gebietsfremden Zeitarbeitsunternehmen erhält, nicht zwischen der Vergütung für die Vermittlung und dem für die Löhne der Arbeitnehmer bestimmten Betrag unterschieden wird, die Vermutung auf, dass der letztgenannte Betrag mindestens 60 % des gesamten Rechnungsbetrags ausmacht.

3. Die Ausgangsverfahren betreffen zwei tschechische Unternehmen, die Dienstleistungen slowakischer Zeitarbeitsunternehmen in Anspruch genommen und den im tschechischen Recht vorgesehenen Steuerabzug an der Quelle nicht vorgenommen haben. Die tschechischen Finanzbehörden übersandten ihnen einen Berichtigungsbescheid, mit dem sie die Zahlung des Betrags verlangten, den die Unternehmen von den Löhnen der Arbeitnehmer hätten einbehalten müssen. Aus Sicht der

1 — Originalsprache: Französisch.

tschechischen Unternehmen war der Betrag des Steuerabzugs an der Quelle aber in der an die Zeitarbeitsunternehmen gezahlten Summe enthalten. Aufgrund der Steuerberichtigung müssten sie diesen Betrag daher ein zweites Mal zahlen, wobei überdies die Steuerbemessungsgrundlage wegen des Pauschalsatzes von 60 % weit höher ist als die tatsächlichen Löhne der Arbeitnehmer.

4. Die vorliegenden Rechtssachen betreffen die Vereinbarkeit dieser Bestimmungen mit dem Unionsrecht.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Unionsrecht*

5. Die vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung der Art. 18 AEUV, 45 AEUV, 49 AEUV und 56 AEUV.

B – *Tschechisches Recht*

6. Für die in den Ausgangsverfahren aufgeworfenen Fragen sind folgende Vorschriften des Gesetzes Nr. 586/1992 über die Einkommensteuer (im Folgenden: Einkommensteuergesetz) in ihrer zum streitgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung einschlägig:

„…

§ 2

Einkommensteuerpflichtige Personen

(1) Einkommensteuerpflichtig sind natürliche Personen (im Folgenden: Steuerpflichtige).

(2) Steuerpflichtige, die im Gebiet der Tschechischen Republik ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen der Steuerpflicht sowohl mit ihren inländischen als auch mit ihren ausländischen Einkünften.

(3) Steuerpflichtige, die nicht unter Abs. 2 fallen oder für die dies in völkerrechtlichen Verträgen vorgesehen ist, unterliegen der Steuerpflicht nur mit ihren inländischen Einkünften (§ 22). Steuerpflichtige, die sich ausschließlich zu Studienzwecken oder zu einer Heilbehandlung im Gebiet der Tschechischen Republik aufhalten, unterliegen der Steuerpflicht nur mit ihren inländischen Einkünften, auch wenn sie im Gebiet der Tschechischen Republik einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

(4) Ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Gebiet der Tschechischen Republik haben Steuerpflichtige, die sich dort an mindestens 183 Tagen des Kalenderjahrs aufhalten, sei es ununterbrochen oder in mehreren Zeitabschnitten, wobei jeder angefangene Aufenthaltstag in die Berechnung der Frist von 183 Tagen einbezogen wird. Als Wohnsitz im Gebiet der Tschechischen Republik gilt für die Zwecke dieses Gesetzes der Ort, an dem der Steuerpflichtige eine feste Wohnung hat, und zwar unter Umständen, die auf seine Absicht schließen lassen, sich ständig in dieser Wohnung aufzuhalten.

…§ 6Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Dienstbezügen

…

(2) Der Steuerpflichtige, der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Dienstbezügen erzielt, wird im Folgenden als ‚Arbeitnehmer' bezeichnet, der Zahlungspflichtige dieser Einkünfte als ‚Arbeitgeber'. Arbeitgeber ist auch jeder der in § 2 Abs. 2 oder in § 17 Abs. 3 genannten Steuerpflichtigen, für den die Arbeitnehmer nach seinen Anweisungen Arbeit verrichten, auch wenn die Einkünfte aus dieser Arbeit auf der Grundlage eines Vertragsverhältnisses vermittels einer Person mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland gezahlt werden. Für die weiteren Bestimmungen des Gesetzes gelten in dieser Weise gezahlte Einkünfte als von dem in § 2 Abs. 2 oder in § 17 Abs. 3 genannten Steuerpflichtigen gezahlte Einkünfte. Sofern in der Vergütung, die der Arbeitgeber einer Person mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland zahlt, auch eine Vergütung für die Vermittlung enthalten ist, gelten mindestens 60 % des Gesamtbetrags als Einkünfte des Arbeitnehmers.

…

§ 38c

Ausländische Steuerzahler

Als Steuerzahler im Sinne der §§ 38d, 38e und 38h gilt auch ein Steuerpflichtiger im Sinne von § 2 Abs. 3 und § 17 Abs. 4, der im Gebiet der Tschechischen Republik eine feste Betriebsstätte unterhält (§ 22 Abs. 2) oder seine Arbeitnehmer dort länger als 183 Tage beschäftigt; davon ausgenommen ist der Fall der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne von § 22 Abs. 1 Buchst. c … In dem in § 6 Abs. 2 Sätze 2 und 3 genannten Fall ist der Steuerpflichtige im Sinne von § 2 Abs. 3 und § 17 Abs. 4 nicht der Steuerzahler."

7. § 69 Abs. 1 („Erhebung der Steuer durch Abzug") des Gesetzes Nr. 337/1992 über die Steuer- und Abgabenverwaltung lautet:

„Der Steuerzahler führt die Steuer oder die Ersatzleistung zur Gewährleistung der Steuer, die er abzuziehen oder auf die Bemessungsgrundlage zu erheben hatte, innerhalb der in diesem Gesetz oder in einem besonderen Gesetz bestimmten Frist an die Steuerverwaltung ab. Wurden diese Steuerbeträge nicht in der festgesetzten Höhe oder innerhalb der festgesetzten Frist abgezogen oder erhoben, setzt die Steuerverwaltung gegenüber dem Steuerzahler diese Beträge zur unmittelbaren Zahlung fest. Die Steuerverwaltung kann gegenüber dem Steuerzahler in begründeten Fällen eine andere Frist für die Abführung der abgezogenen Steuer festsetzen; gegen den entsprechenden Bescheid kann Einspruch eingelegt werden. Wenn der Steuerzahler die Steuer auch nachträglich nicht in der festgesetzten Höhe abzieht oder erhebt, gilt als Steuerbemessungsgrundlage der Betrag, der nach dem Steuerabzug von dem Betrag übriggeblieben wäre, der dem Steuerpflichtigen vom Steuerzahler ausgezahlt wurde."

8. Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Tschechischen Republik und der Slowakischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Umgehung der Steuerzahlung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) lautet:

„… Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus nichtselbständiger Tätigkeit bezieht, [können] nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Tätigkeit dort ausgeübt, können die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staat besteuert werden."

III – Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9. Bei den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens, der Strojírny Prostějov a. s. (im Folgenden: Strojírny Prostějov) und der ACO Industries Tábor s. r. o. (im Folgenden: ACO Industries), handelt es sich um Unternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik. Sie haben Dienstleistungen von Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in der Slowakei in Anspruch genommen, die über eine im tschechischen Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung eine wirtschaftliche Tätigkeit in der Tschechischen Republik ausüben.

10. Aus den Vorlageentscheidungen geht hervor, dass die betreffenden Zeitarbeitsunternehmen ihre Arbeitnehmer für eine bestimmte Zeit Strojírny Prostějov und ACO Industries überließen. Während dieser Zeit verrichteten die Arbeitnehmer ihre Arbeit nach den Anweisungen von Strojírny Prostějov und ACO Industries. Die Zeitarbeitsunternehmen stellten Letzteren den für die vorübergehende Überlassung von Personal vereinbarten Betrag in Rechnung. Er wurde anhand der Arbeitsstunden berechnet, die von den Strojírny Prostějov und ACO Industries überlassenen Arbeitnehmern geleistet wurden.

11. ACO Industries zahlte an das Zeitarbeitsunternehmen einen Betrag von 160 Tschechischen Kronen (CZK) bzw. 170 CZK (d. h. ca. 5,85 Euro bzw. 6,21 Euro zum aktuellen Wechselkurs) für jede Arbeitsstunde, wohingegen vereinbart war, dass den Arbeitnehmern ein Stundenlohn in Höhe von 50 CZK (d. h. ca. 1,82 Euro zum aktuellen Wechselkurs) garantiert wird. Die Differenz von 110 CZK bzw. 120 CZK (d. h. 4,02 Euro bzw. 4,38 Euro zum aktuellen Wechselkurs) entsprach den Bruttoeinnahmen des Zeitarbeitsunternehmens. Die Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-53/13 enthält keine Zahlenangaben.

12. Bei einer Prüfung stellten die Finanzbehörden fest, dass Strojírny Prostějov und ACO Industries keine Abzüge für Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer der Arbeitnehmer abgeführt hatten. Die Finanzbehörden ordneten daher eine unmittelbare Zahlung durch Strojírny Prostějov und ACO Industries an.

13. Aus der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-80/13 geht hervor, dass die Finanzbehörden im Einklang mit der im letzten Satz von § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes aufgestellten Vermutung als Steuerbemessungsgrundlage einen Betrag in Höhe von 60 % der durch das Zeitarbeitsunternehmen in Rechnung gestellten Beträge heranzogen. Die Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-53/13 enthält hierzu keine Angaben.

14. Die bei den zuständigen Finanzbehörden eingelegten Einsprüche von Strojírny Prostějov und ACO Industries wurden zurückgewiesen. Sie erhoben daraufhin Klage bei den tschechischen Gerichten, nach deren Ansicht die betreffenden Rechtssachen Fragen nach der Auslegung des Unionsrechts aufwerfen, die dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt worden sind.

15. In der Rechtssache C-53/13 hat der Krajský soud v Ostravě dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die Art. 56 AEUV und 57 AEUV der Anwendung einer innerstaatlichen rechtlichen Regelung entgegen, die für den Fall, dass ein Unternehmen, das einem anderen Unternehmen Arbeitnehmer überlässt (überlassendes Unternehmen), seinen Sitz im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats hat, dem Unternehmen, das die Arbeitnehmer in Anspruch nimmt, die Verpflichtung auferlegt, für die entsprechenden Arbeitnehmer Lohnsteuer einzubehalten und an den Staatshaushalt abzuführen, während diese Verpflichtung dem überlassenden Unternehmen obliegt, sofern es seinen Sitz im Gebiet der Tschechischen Republik hat?

16. In der Rechtssache C-80/13 hat der Nejvyšší správní soud dem Gerichtshof folgende drei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen die Art. 18 AEUV, 45 AEUV, 49 AEUV und 56 AEUV einer Regelung entgegen, nach der ein Arbeitgeber mit Sitz in einem Mitgliedstaat Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer von Arbeitnehmern (die Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaats sind) abzuführen hat, die ihm vorübergehend von einem Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat über eine im erstgenannten Mitgliedstaat errichtete Zweigniederlassung überlassen wurden?

2. Stehen die Art. 18 AEUV, 45 AEUV, 49 AEUV und 56 AEUV einer Regelung entgegen, nach der die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer der Arbeitnehmer pauschal in Höhe von mindestens 60 % des von dem Zeitarbeitsunternehmen in Rechnung gestellten Betrags festgesetzt wird, wenn in dem in Rechnung gestellten Betrag auch die Vergütung für die Vermittlung enthalten ist?

3. Wenn die erste oder die zweite Frage zu bejahen ist, können dann die genannten Grundfreiheiten in einer Situation wie der hier vorliegenden aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit bzw. gegebenenfalls aus Gründen der Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung beschränkt werden?

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

17. Die Vorabentscheidungsersuchen sind am 30. Januar 2013 (Rechtssache C-53/13) und am 15. Februar 2013 (Rechtssache C-80/13) beim Gerichtshof eingegangen. Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 20. März 2013 sind die beiden Rechtssachen verbunden worden.

18. ACO Industries, das Odvolací finanční ředitelství, die tschechische und die dänische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Am 11. Dezember 2013 hat eine mündliche Verhandlung stattgefunden, in der die tschechische Regierung und die Kommission mündliche Erklärungen abgegeben haben.

V – Würdigung

19. Die Vorabentscheidungsersuchen der vorlegenden Gerichte betreffen dieselbe Frage, die dahin geht, ob eine Bestimmung einer mitgliedstaatlichen Regelung wie § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes, wonach Gebietsansässige dieses Mitgliedstaats Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer der Arbeitnehmer abzuführen haben, die ihnen von einem Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat vorübergehend überlassen wurden, während diese Verpflichtung dem betreffenden Zeitarbeitsunternehmen obläge, wenn es im erstgenannten Mitgliedstaat ansässig wäre, eine Beschränkung von Grundfreiheiten bedeutet und, wenn ja, ob sie gerechtfertigt werden kann.

A – *Zu der hier anwendbaren Grundfreiheit*

20. Wie die Kommission bin ich der Ansicht, dass eine Anwendung des in Art. 18 AEUV verankerten Diskriminierungsverbots von vornherein ausgeschlossen werden kann, da diese Bestimmung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs in eigenständiger Weise nur auf Sachverhalte angewendet werden kann, für die der AEU-Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht [2].

2 — Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Schulz-Delzers und Schulz (C-240/10, Slg. 2011, I-8531, Rn. 29).

21. Daher ist zu klären, unter welche vom AEU-Vertrag garantierte Grundfreiheit die in Rede stehende innerstaatliche Regelung fällt. Hierbei ist auf den Gegenstand der betreffenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften abzustellen [3].

22. Im vorliegenden Fall obliegt die Verpflichtung zur Abführung von Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer der Arbeitnehmer dem in der Tschechischen Republik ansässigen Dienstleistungsempfänger, wenn das Zeitarbeitsunternehmen im Ausland ansässig ist, während diese Verpflichtung dem Zeitarbeitsunternehmen obliegt, wenn es seinen Sitz in der Tschechischen Republik hat.

23. Nach Ansicht der Kommission ist die in Rede stehende innerstaatliche Regelung im Licht des freien Dienstleistungsverkehrs zu prüfen, da sie die steuerlichen Pflichten eines Zeitarbeitsunternehmens festlege, wenn es Dienstleistungen an in der Tschechischen Republik tätige Unternehmen erbringe, und im Licht der Niederlassungsfreiheit, da geregelt werde, welche Steuer ein ausländisches Zeitarbeitsunternehmens zu zahlen habe, das im Gebiet der Tschechischen Republik eine im Bereich der Arbeitnehmerüberlassung tätige Zweigniederlassung errichtet habe.

24. Meines Erachtens kann die unterschiedliche Behandlung, die sich aus der Anwendung von § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ergibt, dazu führen, dass tschechische Gebietsansässige davon abgehalten werden, Dienstleistungen gebietsfremder Zeitarbeitsunternehmen in Anspruch zu nehmen, weil sie der Verpflichtung zur Abführung von Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer der Arbeitnehmer entgehen wollen. Sie ist auch geeignet, die wirtschaftliche Tätigkeit gebietsfremder Dienstleistungserbringer in der Tschechischen Republik zu erschweren. Daher fällt sie nur unter den freien Dienstleistungsverkehr.

25. Die Möglichkeit, dass sich diese Regelung auf die Niederlassung gebietsfremder Zeitarbeitsunternehmen in der Tschechischen Republik auswirkt, ist lediglich eine Folge der potenziellen beschränkenden Wirkung der in Rede stehenden innerstaatlichen Regelung auf die Erbringung ihrer Dienstleistungen.

B – *Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs*

1. Vorbringen der Beteiligten

26. Nach Ansicht von ACO Industries und der Kommission bewirkt § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs. ACO Industries führt hierzu aus, ein tschechischer Gebietsansässiger, der Dienstleistungen eines ausländischen Zeitarbeitsunternehmens in Anspruch nehme, werde durch die Verpflichtung zur Abführung von Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer in steuerlicher Hinsicht stärker belastet als ein tschechischer Gebietsansässiger, der Dienstleistungen eines gebietsansässigen Zeitarbeitsunternehmens nutze.

27. Nach Ansicht von ACO Industries gilt dies auch für die in Rede stehende innerstaatliche Vorschrift, die im Fall der Inanspruchnahme eines gebietsfremden Zeitarbeitsunternehmens, wenn dessen Rechnung auch die Vergütung für die Vermittlung enthalte, eine pauschale Steuerbemessungsgrundlage von 60 % des von dem Zeitarbeitsunternehmen in Rechnung gestellten Betrags vorschreibe, wobei diese Pauschale dem Einkommen des Arbeitnehmers entsprechen solle.

3 — Vgl. Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Rn. 31 bis 33), vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Rn. 34 und 44 bis 49), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Rn. 37 und 38), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Rn. 36), und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Rn. 26 bis 34), sowie Beschluss vom 10. Mai 2007, Lasertec (C-492/04, Slg. 2007, I-3775, Rn. 19).

28. ACO Industries fügt hinzu, ein gebietsansässiges Zeitarbeitsunternehmen müsse keine besonderen Maßnahmen ergreifen, etwa auf der Rechnung die Vergütung der Arbeitnehmer von ihren Reisekosten oder anderen Verwaltungskosten im Zusammenhang mit der Vermittlung trennen. Die Kommission ist der Ansicht, dass die dem tschechischen Dienstleistungsempfänger auferlegten Steuer- und Verwaltungslasten die von gebietsfremden Zeitarbeitsunternehmen angebotenen Dienstleistungen weniger attraktiv machten als die von Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik angebotenen Dienstleistungen und damit eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellten. Hinsichtlich der Pauschale von 60 % ist sie wie ACO Industries der Ansicht, dass es sich um eine diskriminierende Maßnahme handele, da sie auf Dienstleistungen, die von gebietsansässigen Zeitarbeitsunternehmen erbracht würden, keine Anwendung finde.

29. Das Odvolací finanční ředitelství sowie die tschechische und die dänische Regierung sind dagegen der Ansicht, dass die in Rede stehende innerstaatliche Regelung keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstelle.

30. Das Odvolací finanční ředitelství und die tschechische Regierung machen insbesondere geltend, dass sich die außerhalb der Tschechischen Republik ansässigen Zeitarbeitsunternehmen weder in einer vergleichbaren Situation wie die in diesem Mitgliedstaat ansässigen Zeitarbeitsunternehmen befänden noch mit ihnen im Wettbewerb stünden. Außerdem stellten die Verwaltungsaufgaben im Zusammenhang mit der Berechnung, der Erhebung und dem Abzug der Einkommensteuer der entsandten Arbeitnehmer für das entleihende Unternehmen keine übermäßige Belastung dar. Nach Ansicht der tschechischen Regierung ist diese Erhebung jedenfalls aufgrund von Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zulässig.

31. Die dänische Regierung vermag im vorliegenden Fall keine unterschiedliche Behandlung von Personen in einer vergleichbaren Situation zu erkennen. Für den Vergleich sei auf einen von einem gebietsansässigen Zeitarbeitsunternehmen überlassenen Arbeitnehmer abzustellen. Solange die Einkommensteuer, die von der Vergütung der von einem gebietsfremden Zeitarbeitsunternehmen überlassenen Arbeitnehmer abgezogen werde, nicht höher sei als die Einkommensteuer, die auf die Vergütung der von einem gebietsansässigen Zeitarbeitsunternehmen überlassenen Arbeitnehmer erhoben werde, führe § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes nicht zu einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs.

32. Die vorlegenden Gerichte sehen in § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, da seine Anwendung dazu führe, dass tschechische Gebietsansässige, die Dienstleistungen gebietsfremder Zeitarbeitsunternehmen und nicht Dienstleistungen in der Tschechischen Republik ansässiger Zeitarbeitsunternehmen in Anspruch nähmen, in steuerlicher Hinsicht stärker belastet würden.

2. Würdigung

33. Ich bin wie ACO Industries und die Kommission sowie die vorlegenden Gerichte der Ansicht, dass § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs bewirkt.

34. Der Gerichtshof hat bereits eine Reihe innerstaatlicher Vorschriften geprüft, die einen gebietsansässigen Dienstleistungsempfänger, der Dienstleistungen eines gebietsfremden Dienstleistungserbringers in Anspruch nahm, dazu verpflichteten, auf die dem Dienstleistungserbringer geschuldeten Beträge einen Steuerabzug an der Quelle vorzunehmen. Die Verfahrensbeteiligten verweisen auf die Rechtssachen FKP Scorpio Konzertproduktionen, Truck Center

und X; zu nennen wäre darüber hinaus die Rechtssache Kommission/Belgien [4].

35. In der Rechtssache FKP Scorpio Konzertproduktionen fragte das vorlegende Gericht, ob nationale Rechtsvorschriften, „nach denen auf die Vergütung von Dienstleistern, die in dem Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässig sind, ein Steuerabzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung von Dienstleistern, die in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, einem solchen Verfahren nicht unterliegt“ [5], eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellen und ob sie gegebenenfalls gerechtfertigt werden können.

36. Der Gerichtshof stellte fest, dass eine Beschränkung dieser Freiheit vorliegt, weil „die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers, von der Vergütung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters die Steuer einzubehalten, sowie die eventuelle Haftung des Dienstleistungsempfängers Unternehmen wie Scorpio davon abhalten [können], in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleister in Anspruch zu nehmen“ [6].

37. Das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Kommission/Belgien betraf ebenfalls einen Steuerabzug an der Quelle. Die Kommission ersuchte den Gerichtshof um die Feststellung, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 49 EG und 50 EG (jetzt Art. 56 AEUV und 57 AEUV) verstoßen hatte, dass es belgische Auftraggeber und Unternehmer, die nicht in Belgien registrierte Vertragspartner beauftragten, verpflichtete, von dem für die geleisteten Arbeiten zu zahlenden Betrag 15 % abzuziehen, und ihnen eine gesamtschuldnerische Haftung für die Abgabenschulden dieser Vertragspartner auferlegte.

38. Der Gerichtshof stellte fest, dass eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs vorliegt, weil „der nicht registrierte Dienstleister aufgrund der Pflicht des Auftraggebers oder des Unternehmers, gemäß [den belgischen Rechtsvorschriften] zugunsten der belgischen Behörden einen Betrag einzubehalten, der 15 % des in Rechnung gestellten Preises entspricht, über einen Teil seines Einkommens, den er erst nach einem spezifischen Verwaltungsverfahren erstattet bekommen kann, nicht sofort verfügen [kann]. Daher sind die Nachteile, die die Abzugspflicht für die Dienstleister mit sich bringt, die weder in Belgien registriert noch dort ansässig sind, geeignet, diese davon abzuhalten, auf dem belgischen Markt tätig zu werden, um dort Dienstleistungen im Bausektor zu erbringen.“ [7]

39. Mit der gleichen Frage sah sich der Gerichtshof auch in der Rechtssache Truck Center konfrontiert, in der das vorlegende Gericht wissen wollte, ob „[eine] Regelung eines Mitgliedstaats …, nach der die Steuer auf die von einer Gesellschaft mit Sitz in diesem Staat an eine Empfängergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Zinsen an der Quelle einbehalten wird, während die an eine Empfängergesellschaft mit Sitz im ersten Mitgliedstaat gezahlten Zinsen von diesem Einbehalt freigestellt sind“ [8], mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.

4 — Vgl. Urteile vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Slg. 2006, I-9461), vom 9. November 2006, Kommission/Belgien (C-433/04, Slg. 2006, I-10653), vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767), und vom 18. Oktober 2012, X (C-498/10).

5 — Rn. 28.

6 — Ebd. (Rn. 33).

7 — Urteil Kommission/Belgien (Rn. 30).

8 — Rn. 21.

40. Der Gerichtshof führte dazu aus: „Um feststellen zu können, ob eine [solche] unterschiedliche steuerliche Behandlung diskriminierend ist, ist … zu prüfen, ob sich die betroffenen Gesellschaften im Hinblick auf die betreffende nationale Maßnahme in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.“ [9] Er kam zu dem Ergebnis, dass die in Rede stehende unterschiedliche Behandlung Sachverhalte betraf, die aus folgenden drei Hauptgründen nicht objektiv vergleichbar waren:

— Erstens „ist, wenn die zinszahlende und die zinsempfangende Gesellschaft ihren Sitz in Belgien haben, die Stellung des belgischen Staats eine andere als in dem Fall, in dem eine gebietsansässige Gesellschaft Zinsen an eine gebietsfremde Gesellschaft zahlt, weil der belgische Staat im ersten Fall in seiner Eigenschaft als Sitzstaat der betroffenen Gesellschaften und im zweiten Fall als Quellenstaat hinsichtlich der Zinsen handelt“ [10].

— Zweitens „führen die Zahlung von Zinsen durch eine gebietsansässige Gesellschaft an eine andere gebietsansässige Gesellschaft und die Zahlung von Zinsen durch eine gebietsansässige Gesellschaft an eine gebietsfremde Gesellschaft zu unterschiedlichen Besteuerungen, die auf verschiedenen Rechtsgrundlagen aufbauen“, nämlich zu einem Mobiliensteuervorabzug bei den von einer gebietsansässigen Gesellschaft an eine gebietsfremde Gesellschaft gezahlten Zinsen und zur Körperschaftsteuer bei den von einer gebietsansässigen Gesellschaft an eine andere gebietsansässige Gesellschaft gezahlten Zinsen [11].

— Drittens schließlich „spiegeln diese unterschiedlichen Erhebungstechniken die unterschiedliche Lage dieser Gesellschaften im Hinblick auf die Einziehung der Steuer wider“, nämlich den Umstand, dass „die gebietsansässigen Empfängergesellschaften unmittelbar der Kontrolle der belgischen Steuerverwaltung mit der Möglichkeit einer Zwangsbeitreibung der Steuer unterliegen“, gebietsfremde Empfängergesellschaften dagegen nicht, so dass für die Steuereinziehung die Unterstützung der Steuerverwaltung ihres Sitzstaats erforderlich ist [12].

41. Der Gerichtshof führte aus, dass „die unterschiedliche Behandlung, die sich aus der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Steuerregelung ergibt, … den gebietsansässigen Empfängergesellschaften nicht unbedingt einen Vorteil [verschafft], da zum einen … diese Gesellschaften Körperschaftsteuervorauszahlungen leisten müssen und zum anderen der Satz des Mobiliensteuervorabzugs, der auf die an eine gebietsfremde Gesellschaft gezahlten Zinsen erhoben wird, deutlich niedriger ist als der Körperschaftsteuersatz, der auf die Einkünfte der zinsempfangenden gebietsansässigen Gesellschaften erhoben wird“ [13].

42. Der Gerichtshof schloss seine Prüfung der Frage, ob die unterschiedliche Behandlung diskriminierend war [14], in Rn. 50 seines Urteils mit der Feststellung ab, dass sie keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellte.

43. In jüngerer Zeit prüfte der Gerichtshof in der Rechtssache X die Vereinbarkeit der einem Dienstleistungsempfänger durch eine niederländische Regelung auferlegten Verpflichtung, von den Vergütungen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringern gezahlt wurden, eine Quellensteuer einzubehalten, während bei Vergütungen, die in den Niederlanden ansässigen Dienstleistungserbringern gezahlt wurden, keine solche Verpflichtung bestand, mit dem freien Dienstleistungsverkehr.

9 — Ebd. (Rn. 36).
10 — Ebd. (Rn. 42).
11 — Ebd. (Rn. 43 und 44).
12 — Ebd. (Rn. 47 und 48).
13 — Ebd. (Rn. 49).
14 — Ebd. (Rn. 36).

44. Der Gerichtshof führte dazu aus: „Unabhängig von den möglichen Auswirkungen des Steuerabzugs an der Quelle auf die steuerliche Situation der gebietsfremden Dienstleistungserbringer kann … die Verpflichtung, einen solchen Steuerabzug vorzunehmen, weil damit zusätzlicher Verwaltungsaufwand und Haftungsrisiken verbunden sind, grenzüberschreitende Dienstleistungen für die gebietsansässigen Dienstleistungsempfänger weniger attraktiv machen als die von den gebietsansässigen Dienstleistungserbringern erbrachten und diese Dienstleistungsempfänger davon abhalten, die Dienstleistungen gebietsfremder Dienstleistungserbringer in Anspruch zu nehmen.“ [15]

45. Der Gerichtshof fügte hinzu: „Dieses Ergebnis wird nicht durch das Vorbringen der niederländischen Regierung in Frage gestellt, die Auswirkungen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands, der dem Dienstleistungsempfänger aufgebürdet werde, seien zu vernachlässigen, weil dieser bereits verpflichtet sei, andere Steuerabzüge an der Quelle vorzunehmen und die einbehaltenen Beträge an die Finanzverwaltung abzuführen, und würden außerdem durch eine Erleichterung des Verwaltungsaufwands auf Seiten des gebietsfremden Dienstleistungserbringers ausgeglichen, der nur seine Mitwirkungspflichten gegenüber der Finanzverwaltung seines Niederlassungsmitgliedstaats zu erfüllen habe, in den Niederlanden aber keine Steuererklärung abgeben müsse.“ [16]

46. Der Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass die in Rede stehende niederländische Regelung „wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der Haftungsrisiken, die damit verbunden sind“ [17], eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellte.

47. Die im Urteil Truck Center einerseits und in den Urteilen FKP Scorpio Konzertproduktionen, Kommission/Belgien und X andererseits gezogenen unterschiedlichen Schlussfolgerungen spiegeln sich in den Positionen der Verfahrensbeteiligten in der vorliegenden Rechtssache wider. ACO Industries nimmt nämlich nicht auf das Urteil Truck Center Bezug, und die Kommission erwähnt es lediglich, während sich die tschechische und die dänische Regierung im Wesentlichen auf dieses Urteil stützen, um die Vereinbarkeit der in Rede stehenden Regelung mit dem Unionsrecht zu begründen.

48. Aufgrund von zwei Gesichtspunkten gehe ich vom Vorliegen einer Beschränkung aus. Der erste Gesichtspunkt betrifft das Urteil Truck Center. In dieser Rechtssache gelangte der Gerichtshof nur deshalb zu der Auffassung, dass keine Beschränkung vorlag, weil er der Ansicht war, dass die unterschiedliche Behandlung Steuerpflichtige betraf, die sich nicht in objektiv vergleichbaren Situationen befanden.

49. Die drei vom Gerichtshof im Urteil Truck Center genannten Gründe für die fehlende Vergleichbarkeit der Situationen [18] überzeugen mich zwar nicht, doch genügt im vorliegenden Fall die Feststellung, dass sich tschechische Unternehmen, die Dienstleistungen gebietsfremder Zeitarbeitsunternehmen in Anspruch nehmen, und tschechische Unternehmen, die auf die gleichen Dienstleistungen von Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik zurückgreifen, in einer vergleichbaren Situation befinden. Dasselbe gilt für die Unternehmen, die diese Dienstleistungen anbieten, denn nach Art. 14 Abs. 1 des zwischen der Tschechischen Republik und der Slowakischen Republik geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird die Vergütung der einem in der Tschechischen Republik ansässigen Kunden überlassenen Arbeitnehmer in der Tschechischen Republik besteuert, unabhängig davon, ob die Überlassung durch ein gebietsansässiges oder ein gebietsfremdes Zeitarbeitsunternehmen erfolgt.

15 — Urteil X (Rn. 28).

16 — Ebd. (Rn. 29).

17 — Ebd. (Rn. 32).

18 — Vgl. Nr. 39 der vorliegenden Schlussanträge.

50. Der Umstand, dass nach der tschechischen Regelung der Arbeitgeber im einen Fall als Dienstleistungserbringer und im anderen Fall als Dienstleistungsempfänger angesehen wird, ändert nichts an der Vergleichbarkeit der steuerlichen Situation.

51. Der zweite Gesichtspunkt, auf den sich meine Überzeugung gründet, ist die lange Liste von Urteilen des Gerichtshofs, in denen für den Bereich der Niederlassungsfreiheit oder des freien Kapitalverkehrs durchgängig davon ausgegangen wird, dass ein Steuerabzug an der Quelle, der nur auf ausgeschüttete Dividenden vorgenommen wurde, eine unterschiedliche Behandlung von vergleichbaren Situationen (der Anteilseigner oder der ausschüttenden Gesellschaften) und damit eine Beschränkung einer Grundfreiheit darstellte [19].

C – *Zur Rechtfertigung*

52. Der Nejvyšší správní soud möchte ferner wissen, ob die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, die sich aus § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ergibt, gerechtfertigt werden kann. Er erwähnt insbesondere die öffentliche Ordnung, die öffentliche Sicherheit und die öffentliche Gesundheit sowie gegebenenfalls die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle. Das Odvolací finanční ředitelství und die tschechische Regierung führen außerdem die Vermeidung der Steuerflucht an.

53. Hinsichtlich der Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, ist meines Erachtens wie in der Rechtssache FKP Scorpio Konzertproduktionen davon auszugehen, dass es sich dabei um die Notwendigkeit handelt, die Wirksamkeit der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten. Die Verpflichtung, die Einkommensteuer an der Quelle einzubehalten, zielt nämlich eher darauf ab, die Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, als darauf, die steuerliche Kontrolle zu erleichtern.

1. Vorbringen der Beteiligten

54. ACO Industries und die Kommission bestreiten zwar nicht, dass eine Beschränkung mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden kann, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und der Beitreibung von Steuern zu gewährleisten, wohl aber, dass § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang steht. Sie wenden sich insbesondere gegen die Unwiderlegbarkeit der Vermutung, dass die Vergütungen der Arbeitnehmer 60 % der in Rechnung gestellten Gesamtvergütung entsprechen, da der Steuerpflichtige nicht nachweisen könne, dass die tatsächliche Steuerbemessungsgrundlage, also die tatsächliche Vergütung der Arbeitnehmer, niedriger sei als dieser Prozentsatz.

55. ACO Industries stellt fest, dass diese Pauschale keine einheitliche Besteuerung gewährleiste, da sie auch andere Posten als den Lohn der Arbeitnehmer erfasse, wie z. B. deren Reisekosten von der Slowakei in die Tschechische Republik.

19 — Vgl. Urteile vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France (C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Rn. 29 und 30), vom 8. November 2007, Amurta (C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Rn. 28), vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande (C-521/07, Slg. 2009, I-4873, Rn. 39), vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Rn. 41), vom 20. Oktober 2011, Kommission/Deutschland (C-284/09, Slg. 2011, I-9879, Rn. 51, 72 und 73), und vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, Rn. 18). Vgl. Beschlüsse vom 18. Juni 2012, Amorim Energia (C-38/11, Rn. 53 und 76 bis 79), und vom 12. Juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, Rn. 21 bis 25).

56. Das Odvolací finanční ředitelství sowie die tschechische und die dänische Regierung sind dagegen der Ansicht, dass § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes notwendig sei, da die Tschechische Republik der Staat der Einkunftsquelle sei und daher die Steuer nicht beim Steuerpflichtigen erheben könne, sondern auf die Zusammenarbeit der Finanzbehörden seines Niederlassungsstaats angewiesen sei.

57. Insoweit ist die tschechische Regierung der Ansicht, dass der Steuerabzug an der Quelle eine sehr wirksame Methode für die Beitreibung der Steuer sei, da er es der Steuerverwaltung ermögliche, vom Entstehungstatbestand der Steuer, die der gebietsfremde Dienstleistungserbringer schulde, Kenntnis zu erlangen. Im Übrigen würde eine Steuererhebung beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer für diesen eine erhebliche Belastung bedeuten, da er in einer ihm fremden Sprache eine Steuererklärung abgeben und sich mit dem Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats als seines Sitzstaats vertraut machen müsste.

58. Hinsichtlich der Pauschale von 60 % heben der Nejvyšší správní soud und die tschechische Regierung hervor, dass ihre Anwendung auf Fälle beschränkt sei, in denen die Rechnung auch die Vergütung für die Vermittlung enthalte, ohne dass der für die Tätigkeit der Arbeitnehmer in Rechnung gestellte Betrag klar angegeben werde.

2. Würdigung

a) Öffentliche Ordnung, öffentliche Sicherheit und öffentliche Gesundheit

59. Eine auf der öffentlichen Ordnung, der öffentlichen Sicherheit oder der öffentlichen Gesundheit beruhende Rechtfertigung kann von vornherein ausgeschlossen werden. Weder die vorlegenden Gerichte noch die Verfahrensbeteiligten führen im Übrigen einen Gesichtspunkt an, der eine solche Rechtfertigung stützen könnte.

b) Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und der Beitreibung von Steuern

60. Der Gerichtshof hat vielfach entschieden, dass die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der einen Mechanismus, wie er in § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes vorgesehen ist, rechtfertigen kann.

61. Dies war insbesondere in den Urteilen FKP Scorpio Konzertproduktionen, Kommission/Belgien, Santander Asset Management SGIIC u. a. und X der Fall [20].

62. Im Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen hat der Gerichtshof ausgeführt: „Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen … ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum, d. h. 1993, eine [Unions]richtlinie oder andere in den Akten genannte Regelungen zwischen [den betroffenen Mitgliedstaaten] über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen fehlten.“ [21]

20 — Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen (Rn. 35), Kommission/Belgien (Rn. 35), Santander Asset Management SGIIC u. a. (Rn. 46) und X (Rn. 35).

21 — Rn. 36.

63. Angesichts der Bedeutung, die der Gerichtshof dem Fehlen einer Richtlinie oder einer anderen Regelung über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen beigemessen hat, scheint mir auf der Hand zu liegen, dass er diese Rechtfertigung nicht anerkannt hätte, wenn es eine solche Richtlinie oder Regelung gegeben hätte.

64. Im Urteil Kommission/Belgien hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle eine Beschränkung der Ausübung der Grundfreiheiten rechtfertigen kann, und festgestellt, dass „ein Mittel, das weniger einschneidend gewesen wäre, als den Dienstleistern die Möglichkeit zu nehmen, über einen erheblichen Teil ihrer Einkünfte sofort zu verfügen, in der Einführung eines Systems bestanden [hätte], das auf dem Austausch von Informationen zwischen den Auftraggebern und den Unternehmern, den Dienstleistern und den belgischen Finanzbehörden beruht und z. B. den Auftraggebern und Unternehmern ermöglicht, sich über etwaige Steuerschulden ihrer Vertragspartner zu informieren, oder eine Informationspflicht gegenüber den belgischen Finanzbehörden über jeden mit nicht registrierten Vertragspartnern geschlossenen Vertrag oder jede an sie geleistete Zahlung einführt“ [22]. Da der Steuerabzug an der Quelle automatisch und bedingungslos anwendbar war, konnte die individuelle Lage der Dienstleistungserbringer, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert waren, nicht berücksichtigt werden.

65. In der Rechtssache Santander Asset Management SGIIC u. a. ist der Gerichtshof noch weiter gegangen. In Rn. 49 seines Urteils hat er ausgeführt: „Die in den Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung kann auch nicht mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten. [Die] Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle [kann] keine Besteuerung rechtfertigen, mit der nur und spezifisch Gebietsfremde belastet werden“, was bei § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes der Fall ist.

66. Der Standpunkt des Gerichtshofs scheint im Urteil X ein anderer zu sein; dort hat er, trotz der Existenz der Richtlinie 76/308/EWG [23] (mittlerweile ersetzt durch die Richtlinie 2008/55/EG [24]), entschieden, dass der Steuerabzug an der Quelle nicht über das hinausging, was erforderlich war, um eine wirksame Steuererhebung zu gewährleisten, und zwar auch in Anbetracht der Möglichkeiten der gegenseitigen Unterstützung im Bereich der Beitreibung der Steuern aufgrund der Richtlinie 76/308. Der Gerichtshof war der Ansicht, dass ein Verzicht auf den Steuerabzug an der Quelle nicht notwendigerweise alle vom Dienstleistungsempfänger zu beachtenden Formalitäten beseitigen würde [25].

67. Der Gerichtshof fügte hinzu, ohne einen solchen Steuerabzug müsste die Finanzverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats dem gebietsansässigen Dienstleistungsempfänger wohl die Verpflichtung auferlegen, die vom gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung anzuzeigen [26]. Im Übrigen müsste die Steuer bei einem Verzicht auf den Steuerabzug an der Quelle beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer erhoben werden, was eine erhebliche Belastung für ihn bedeuten könnte, da er in einer ihm fremden Sprache eine Steuererklärung abgeben und sich mit dem Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats als seines Sitzstaats vertraut machen müsste [27].

68. Dieses Ergebnis ist jedoch mit den besonderen Umständen der Rechtssache X zu erklären. Sie betraf die X, einer in den Niederlanden ansässigen Person, nach niederländischem Recht obliegende Verpflichtung, einen Steuerabzug auf die Beträge vorzunehmen, die er zwei im Vereinigten Königreich ansässigen semiprofessionellen Fußballvereinen für zwei in den Niederlanden ausgetragene

22 — Rn. 39.

23 — Richtlinie des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen (ABl. L 73, S. 18).

24 — Richtlinie des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150, S. 28).

25 — Urteil X (Rn. 49).

26 — Ebd.

27 — Ebd. (Rn. 50).

Freundschaftsspiele zahlen musste. In diesem Zusammenhang erscheint es mir trotz der Existenz der Richtlinie 76/308 logisch, dass der Staat der Einkunftsquelle nicht verpflichtet wird, die Steuer im Niederlassungsstaat des Dienstleistungserbringers beizutreiben, wenn dieser sich nur wenige Tage oder womöglich, angesichts der Dauer von Fußballspielen, sogar nur ein paar Stunden im Staat der Einkunftsquelle aufhält.

69. Dies lässt sich nicht mit der vorliegenden Rechtssache vergleichen, denn das Zeitarbeitsunternehmen verfügt, worauf der Nejvyšší správní soud hinweist, in der Tschechischen Republik über eine im tschechischen Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung. Wie der Nejvyšší správní soud feststellt, kann die tschechische Steuerverwaltung, dank der Zweigniederlassung, die Steuer unmittelbar vom Zeitarbeitsunternehmen fordern. Das Vorhandensein einer Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik bedeutet auch, dass die Verpflichtung, einen Steuerabzug an der Quelle vorzunehmen, wie auch die Verpflichtung, sich mit dem tschechischen Recht vertraut zu machen, nicht mit einem übermäßigen Verwaltungsaufwand verbunden ist, da die Zweigniederlassung jedenfalls administrativen und möglicherweise auch steuerlichen Pflichten und Belastungen (wie z. B. der Mehrwertsteuer) in diesem Land unterliegt.

70. Außerdem fanden, anders als in der Rechtssache X, die in Rede stehenden Tätigkeiten, nämlich die Überlassung von Arbeitnehmern, offenbar mit hinreichender Beständigkeit und Häufigkeit statt, um dem tschechischen Fiskus die Erhebung der geschuldeten Steuer bei der Zweigniederlassung zu ermöglichen.

71. Hinzuzufügen ist, dass die Möglichkeit, auf die – mittlerweile durch die Richtlinie 2008/55 ersetzte – Richtlinie 76/308 oder auf ein internationales Abkommen über die Beitreibung von Steuern zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten zurückzugreifen, ausreichen dürfte, um die Verhältnismäßigkeit einer Vorschrift wie § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes auszuschließen.

72. Hinsichtlich der Beitreibung von Steuern in einem anderen Mitgliedstaat weise ich außerdem auf das kürzlich in der Rechtssache Sunico u. a.[28] ergangene Urteil hin, das einen „Karussellbetrug“ im Bereich der Mehrwertsteuer zum Gegenstand hatte, der die Hinterziehung dieser Steuer zum Nachteil der englischen Staatskasse ermöglichte. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Klage einer Behörde eines Mitgliedstaats gegen in einem anderen Mitgliedstaat ansässige natürliche und juristische Personen auf Ersatz des Schadens, der durch eine haftungsauslösende unerlaubte Verabredung zur Hinterziehung der im erstgenannten Mitgliedstaat geschuldeten Mehrwertsteuer entstanden ist, in den Anwendungsbereich der Verordnung (EG) Nr. 44/2001[29] („Brüssel-I-Verordnung“) fällt, so dass ein Rückgriff auf die vereinfachten Verfahren zur Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen möglich ist.

73. Hinsichtlich der Pauschale von 60 % bin ich wie die Kommission der Ansicht, dass ihre Anwendung, wenn der Dienstleistungsempfänger keine Möglichkeit hat, nachzuweisen, dass die Löhne der ihm überlassenen Arbeitnehmer unter dem Pauschalbetrag lagen, über das hinausgeht, was zur Erreichung des angestrebten Ziels, im vorliegenden Fall die Wirksamkeit der Beitreibung der Einkommensteuer, erforderlich ist.

28 — Urteil vom 12. September 2013, Sunico u. a. (C-49/12).

29 — Verordnung des Rates vom 22. Dezember 2000 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (ABl. 2001, L 12, S. 1).

74. Dem Vorabentscheidungsersuchen des Nejvyšší správní soud ist zu entnehmen, dass sich ACO Industries und das slowakische Zeitarbeitsunternehmen als Vergütung für die Dienstleistung auf einen Stundensatz von 160 CZK bzw. 170 CZK geeinigt hatten. Nach der von ihnen getroffenen Vereinbarung wurde den Arbeitnehmern aber ein Lohn in Höhe von 50 CZK pro Stunde garantiert. In einem solchen Fall bedeutet die Anwendung der Pauschale, dass der Steuerabzug an der Quelle auf der Grundlage einer pauschalen Steuerbemessungsgrundlage vorgenommen wird, die fast doppelt so hoch ist wie die tatsächliche Steuerbemessungsgrundlage.

75. Wie ich in Nr. 65 meiner Schlussanträge in der Rechtssache van Caster [30] dargelegt habe, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs [31] eindeutig hervor, dass ein absolutes Verbot, das die Steuerpflichtigen daran hindert, den Steuerbehörden die erforderlichen Informationen vorzulegen, bei einem unionsinternen Sachverhalt im Hinblick auf die Grundfreiheiten nicht gerechtfertigt sein kann.

76. Dies gilt, wie der Nejvyšší správní soud angibt, auch dann, wenn die Vertragspartner die Pauschale von 60 % durch gesonderten Ausweis des Betrags, der den Löhnen der Arbeitnehmer entspricht, und der Vermittlungsgebühr in der Rechnung hätten vermeiden können.

77. Ich bin daher der Ansicht, dass die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs aufgrund der Verpflichtungen, die § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes Gebietsansässigen auferlegt, wenn sie Dienstleistungen gebietsfremder Dienstleistungserbringer in Anspruch nehmen, nicht mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden können, die Wirksamkeit der Beitreibung der Steuer zu gewährleisten.

c) Bekämpfung der Steuerflucht

78. Zur Rechtfertigung des dem Dienstleistungsempfänger auferlegten Steuerabzugs an der Quelle führen das Odvolací finanční ředitelství und die tschechische Regierung auch die Vermeidung der Steuerflucht an.

79. Das Odvolací finanční ředitelství ist der Ansicht, dass mit § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes gegen die missbräuchliche Praxis tschechischer Unternehmen vorgegangen werden könne, ausländische Arbeitnehmer zu entleihen und alle 183 Tage auszutauschen, um die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu umgehen, nach denen die Löhne, die von einem ausländischen Unternehmen, das nicht über eine feste Betriebsstätte in der Tschechischen Republik verfüge, an Arbeitnehmer gezahlt würden, die sich nicht länger als 183 Tage im Gebiet der Tschechischen Republik aufhielten, dort von der Steuer befreit seien.

80. In gleicher Weise trägt die tschechische Regierung vor, die Praxis der Finanzbehörden zeige, dass es bei der internationalen Überlassung von Arbeitskräften zu zahlreichen Fällen von Steuerhinterziehung und Steuerflucht komme, indem z. B. Arbeitnehmer zwischen einem gebietsansässigen Unternehmen und einem ausländischen Zeitarbeitsunternehmen ausgetauscht würden. Solche Fälle von Steuerflucht seien praktisch der Kontrolle der Finanzbehörden entzogen.

30 — C-326/12, noch beim Gerichtshof anhängig.

31 — Vgl. Urteile vom 8. Juli 1999, Baxter u. a. (C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Rn. 19 und 20), vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Rn. 25), vom 11. Oktober 2007, ELISA (C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Rn. 96), vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 53), vom 30. Juni 2011, Meilicke u. a. (C-262/09, Slg. 2011, I-5669, Rn. 43 und 44), und vom 6. Oktober 2011, Kommission/Portugal (C-493/09, Slg. 2011, I-9247, Rn. 46).

81. Diese Rechtfertigung greift meines Erachtens nicht durch. Der Gerichtshof hat zwar in der Tat entschieden, dass die Bekämpfung der Steuerflucht als Rechtfertigung für Beschränkungen der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten angeführt werden kann, doch hat er auch ausgeführt, dass eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder der Steuerhinterziehung nicht genügt, um eine Maßnahme zu rechtfertigen, die die Ziele des Vertrags beeinträchtigt [32].

82. Im vorliegenden Fall bleibt das Vorbringen des Odvolací finanční ředitelství und der tschechischen Regierung recht vage. Außerdem geht aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten nicht hervor, dass es in den vorliegenden Rechtssachen, in denen die betreffenden Zeitarbeitsunternehmen über eine feste Betriebsstätte in der Tschechischen Republik verfügen, zu Missbrauch gekommen wäre.

VI – Ergebnis

83. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Krajský soud v Ostravě und vom Nejvyšší správní soud vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Art. 56 AEUV steht einer innerstaatlichen Regelung wie § 6 Abs. 2 des tschechischen Gesetzes Nr. 586/1992 über die Einkommensteuer entgegen, nach der Gebietsansässige der Tschechischen Republik, wenn sie Arbeitnehmer beschäftigen, die ihnen von einem Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat überlassen werden, die Einkommensteuer auf die Löhne der Arbeitnehmer an der Quelle einbehalten müssen (ausgehend von einer pauschalen Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von 60 % des vom Zeitarbeitsunternehmen in Rechnung gestellten Gesamtbetrags), während ein gebietsansässiges Zeitarbeitsunternehmen dieser Verpflichtung selbst nachkommen müsste.

32 — Vgl. Urteile vom 26. September 2000, Kommission/Belgien (C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Rn. 45), vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich (C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Rn. 27), und vom 9. November 2006, Kommission/Belgien (Rn. 35).