

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

19. Juni 2014(*)

„Freier Dienstleistungsverkehr – Zeitarbeitsunternehmen – Entsendung von Arbeitnehmern durch ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenes Zeitarbeitsunternehmen – Beschränkung – Unternehmen, das Arbeitnehmer entleiht – Einbehaltung der Einkommensteuer dieser Arbeitnehmer an der Quelle – Verpflichtung – Entrichtung an die Staatskasse – Verpflichtung – Fall der Arbeitnehmer, die von einem inländischen Unternehmen überlassen werden – Keine solchen Verpflichtungen“

In den verbundenen Rechtssachen C-53/13 und C-80/13

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Krajský soud v Ostravě (Tschechische Republik) und vom Nejvyšší správní soud (Tschechische Republik) mit Entscheidungen vom 16. und vom 17. Januar 2013, eingegangen beim Gerichtshof am 30. Januar und am 15. Februar 2013, in den Verfahren

Strojírny Prostějov, a. s. (C-53/13),

ACO Industries Tábor s. r. o. (C-80/13)

gegen

Odvolací finanční ředitelství

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano (Berichterstatter), der Richter A. Borg Barthet und E. Levits, der Richterin M. Berger und des Richters F. Biltgen,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. Dezember 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der ACO Industries Tábor s. r. o., vertreten durch D. Hejzlar, advokát,
- des Odvolací finanční ředitelství, vertreten durch E. Nedorostková, advokátka,
- der Tschechischen Republik, vertreten durch M. Smolek, T. Müller und J. Vláčil als Bevollmächtigte,
- des Königreichs Dänemark, vertreten durch M. Søndahl und V. Pasternak Jørgensen als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels, M. Šimerdová und Z. Malůšková

als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 13. Februar 2014

folgendes

Urteil

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

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen der Strojírny Prostějov, a. s. (im Folgenden: Strojírny Prostějov) bzw. der ACO Industries Tábor s. r. o. (im Folgenden: ACO Industries Tábor) einerseits und dem Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion) andererseits über die steuerliche Behandlung dieser beiden Unternehmen.

Rechtlicher Rahmen

Tschechisches Recht

3 § 2 des Gesetzes Nr. 586/1992 über die Einkommensteuer in geänderter Fassung bestimmt:

„(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) ...

(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.“

4 § 6 Abs. 2 des Gesetzes bestimmt:

„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 mittels 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.“

5 In § 22 Abs. 1 Buchst. b des Gesetzes heißt es:

„Als inländische Einkünfte gelten bei den in § 2 Abs. 3 und § 17 Abs. 4 genannten Steuerpflichtigen die Einkünfte aus im Gebiet der Tschechischen Republik ... ausgeübter nichtselbständiger Tätigkeit (Beschäftigung) ...“

6 § 38c des Gesetzes lautet:

„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 In § 38h Abs. 1 des Gesetzes heißt es:

„Der Steuerzahler berechnet die Vorauszahlung aus den Einkünften natürlicher Personen aus nichtselbständiger Tätigkeit und Dienstbezügen (im Folgenden: Vorauszahlung) auf der Grundlage der Bemessungsgrundlage für die Vorauszahlung. ...“

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

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 (Mitteilung Nr. 100/2003 des Außenministeriums, veröffentlicht in der Sammlung völkerrechtlicher Verträge) sieht vor:

„Vorbehaltlich der Art. 15, 17 und 18 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staat besteuert werden.“

9 Art. 23 Abs. 1 und 3 des Abkommens sieht vor:

„(1) Die Staatsangehörigen eines Vertragsstaats werden in dem anderen Vertragsstaat keiner anderen oder belastenderen Besteuerung oder damit verbundenen Verpflichtung unterworfen als der Besteuerung und den damit verbundenen Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaats, die sich – insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit – in derselben Situation befinden, unterliegen oder unterworfen werden können. Ungeachtet von Art. 1 gilt diese Bestimmung auch für Personen, die weder in einem Vertragsstaat noch in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

...

(3) Die Besteuerung einer festen Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats in dem anderen Vertragsstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 10 Die Ausgangsverfahren betreffen zwei tschechische Unternehmen, Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor, die die Dienstleistungen eines Zeitarbeitsunternehmens in Anspruch genommen haben, das seinen Sitz in der Slowakischen Republik hat, aber über eine im Handelsregister der Tschechischen Republik eingetragene Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik tätig ist. Diese beiden Unternehmen haben als Entleiher für einen bestimmten Zeitraum die Arbeitskraft der bei dem Zeitarbeitsunternehmen angestellten Arbeitnehmer in Anspruch genommen.

Rechtssache C-53/13

- 11 Der Finanční úřad v Prostějově (Finanzamt Prostějov/Proßnitz) forderte mit Bescheid vom 7. März 2011 Strojírny Prostějov auf, die einzubehaltende Einkommensteuer der Arbeitnehmer, deren Arbeitskraft sie in Anspruch genommen hatte, an den Staatshaushalt abzuführen. Seiner Ansicht nach ist das überlassende Unternehmen als ein ausländisches Zeitarbeitsunternehmen anzusehen, da nach tschechischem Recht die Zweigniederlassung einer ausländischen juristischen Person nicht Träger von Rechten und Pflichten sein könne. Daher habe der tschechische Nutzer der Arbeitskraft die Verpflichtung, die Einkommensteuer der Arbeitnehmer einzubehalten und an den Staatshaushalt abzuführen.
- 12 Der von Strojírny Prostějov beim Finanční ředitelství v Ostravě (Finanzdirektion Ostrava/Ostrau) gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch wurde von diesem mit Bescheid vom 18. August 2011 zurückgewiesen. Dieser Bescheid ist derzeit Gegenstand einer Prüfung beim Krajský soud v Ostravě (Regionalgericht Ostrava).
- 13 Nach Ansicht des Krajský soud v Ostravě führt die tschechische Regelung zu einer Diskriminierung zwischen der Situation eines tschechischen Unternehmens, das die Dienste eines inländischen Zeitarbeitsunternehmens in Anspruch nimmt, und der Situation eines tschechischen Unternehmens, das sich an ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenes Zeitarbeitsunternehmen wendet. Denn nur im zweiten Fall sei das tschechische Unternehmen verpflichtet, an der Quelle die Einkommensteuer der Arbeitnehmer einzubehalten, deren Arbeitskraft es aufgrund des mit dem Zeitarbeitsunternehmen geschlossenen Vertrags in Anspruch nehme, während im ersten Fall das Zeitarbeitsunternehmen, bei dem diese Arbeitnehmer angestellt seien, diese Einbehaltung vorzunehmen habe. Dies sei jedoch eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs und der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, da eine solche Verpflichtung Belastungen insbesondere verwaltungstechnischer Art mit sich bringe, die nur die Unternehmen träfen, die sich für ein nicht in der Tschechischen Republik niedergelassenes Zeitarbeitsunternehmen entschieden.
- 14 Unter diesen Umständen hat der Krajský soud v Ostravě beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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?

Rechtssache C-80/13

- 15 Der Finanční úřad v Táboře (Finanzamt Tábor/Tabor) führte bei ACO Industries Tábor eine Steuerprüfung durch und stellte fest, dass in den Jahren 2007 und 2008 keine Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer der von N-Partner, einem Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in der Slowakischen Republik, überlassenen Arbeitnehmer abgezogen worden waren. Er ordnete daher gegenüber ACO Industries Tábor an, diese Vorauszahlung abzuführen. Die für die Berechnung des Betrags dieser Vorauszahlung herangezogene Steuerbemessungsgrundlage entsprach 60 % der Beträge, die die tschechische Zweigniederlassung von N-Partner ACO Industries Tábor in Rechnung gestellt hatte.
- 16 ACO Industries Tábor legte beim Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (Finanzdirektion České Budějovice/Budweis) Einspruch gegen die Entscheidung des Finanční úřad v Táboře ein, der mit Bescheid vom 13. Mai 2011 zurückgewiesen wurde. ACO Industries Tábor erhob gegen den Bescheid Klage beim Krajský soud v Českých Budějovicích (Regionalgericht České Budějovice). Dieser wies die Klage mit Urteil vom 31. Januar 2012 ab, gegen das eine Kassationsbeschwerde beim Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) eingelegt wurde.
- 17 Nach Ansicht des Nejvyšší správní soud kann die tschechische Regelung zum einen ein Unternehmen wie ACO Industries Tábor davon abhalten, die Dienste eines in einem anderen Mitgliedstaat als der Tschechischen Republik niedergelassenen Zeitarbeitsunternehmens in Anspruch zu nehmen, da die entsprechende Regelung in diesem Fall nicht nur die Verpflichtung zur Einbehaltung an der Quelle auferlege, sondern – in Bezug auf den Umfang der Besteuerung – auch eine pauschale Steuerbemessungsgrundlage vorsehe, die den von den Arbeitnehmern tatsächlich bezogenen Lohn nicht berücksichtige. Zum anderen habe diese Regelung zur Folge, dass es für ein außerhalb der Tschechischen Republik niedergelassenes Zeitarbeitsunternehmen weniger attraktiv sei, in diesem Mitgliedstaat Dienste anzubieten, als für ein in diesem Staat niedergelassenes Zeitarbeitsunternehmen. Ferner sei der Zugang zum Arbeitsmarkt in der Tschechischen Republik über ausländische Zeitarbeitsunternehmen erschwert. Aus diesen Gründen fragt sich das vorlegende Gericht, ob die fragliche Regelung nicht die Niederlassungsfreiheit oder den freien Dienstleistungsverkehr und sekundär auch die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beschränke.
- 18 Das vorlegende Gericht schließt ferner zwar aus, dass die entsprechende Beschränkung mit Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt werden könne, fragt sich aber, ob die Beschränkung durch Erwägungen zur Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung gerechtfertigt werden könne, wenn im vorliegenden Fall der Dienstleister, das slowakische Zeitarbeitsunternehmen, eine Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik habe, an die sich die Steuerverwaltung wenden könne, um die Steuer einzufordern. Diese Zweigniederlassung könne nämlich die Einbehaltung vornehmen, wie dies die tschechische Zweigniederlassung von N-Partner im Ausgangsverfahren im Übrigen getan habe.
- 19 In Bezug auf die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage durch Anwendung eines Pauschalsatzes von 60 % des von dem slowakischen Zeitarbeitsunternehmen dem entleihenden Unternehmen in Rechnung gestellten Betrags ist das vorlegende Gericht hingegen der Ansicht, dass diese juristische Fiktion mit einem Interesse an der Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung gerechtfertigt werden könne. Ziel dieser Regel sei es nämlich, ausländische Zeitarbeitsunternehmen davon abzuhalten, den von den entleihenden Unternehmen geschuldeten Betrag in Rechnung zu stellen, ohne zwischen dem für den Lohn der Arbeitnehmer geschuldeten Anteil – für den eine Einbehaltung vorzunehmen sei – und dem für die Vergütung des Zeitarbeitsunternehmens für die erbrachte Dienstleistung geschuldeten Anteil zu unterscheiden. Somit finde diese Regelung nur auf die Situation Anwendung, in der die von dem nicht gebietsansässigen Zeitarbeitsunternehmen ausgestellte Rechnung den Betrag der Vergütung für die Vermittlung nicht angebe.
- 20 Unter diesen Umständen hat der Nejvyšší správní soud beschlossen, das Verfahren auszusetzen und

dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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?
- 21 Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 20. März 2013 sind die Rechtssachen C-53/13 und C-80/13 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Zur Vorlagefrage in der Rechtssache C-53/13 und zur ersten und zur dritten Vorlagefrage in der Rechtssache C-80/13

- 22 Mit der Frage in der Rechtssache C-53/13 und der ersten und der dritten Frage in der Rechtssache C-80/13, die zusammen zu prüfen sind, möchten die vorlegenden Gerichte wissen, ob die Art. 18 AEUV, 45 AEUV, 49 AEUV und 56 AEUV oder 57 AEUV einer Regelung wie der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegenstehen, nach der Gesellschaften mit Sitz in einem ersten Mitgliedstaat, die Arbeitnehmer einsetzen, die bei Zeitarbeitsunternehmen angestellt sind und von diesen entsandt werden, die ihren Sitz in einem zweiten Mitgliedstaat haben, aber über eine Zweigniederlassung in dem erstgenannten Staat tätig sind, verpflichtet sind, eine Vorauszahlung auf die von diesen Arbeitnehmern geschuldete Einkommensteuer an der Quelle einzubehalten und an den erstgenannten Staat abzuführen, während diese Verpflichtung für Gesellschaften mit Sitz in dem erstgenannten Staat, die die Dienste von Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in diesem Staat in Anspruch nehmen, nicht vorgesehen ist.

Vorbemerkungen

- 23 Zur Beantwortung dieser Fragen ist zunächst darauf hinzuweisen, dass zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts nicht in die Zuständigkeit der Union fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen (vgl. Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Was ferner die Frage betrifft, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere der in den Verträgen vorgesehenen Verkehrsfreiheiten fällt, ist nach ständiger Rechtsprechung auf den

Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (vgl. insbesondere Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 90, sowie *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 31 bis 33).

- 25 Im vorliegenden Fall erlegt die tschechische Regelung tschechischen Unternehmen, die die Vermittlungsdienste eines Zeitarbeitsunternehmens in Anspruch nehmen möchten, dessen Sitz nicht in der Tschechischen Republik liegt, die Verpflichtung auf, die von den Arbeitnehmern, die das Zeitarbeitsunternehmen an die entsprechenden Unternehmen entsendet, geschuldete Einkommensteuer an der Quelle einzubehalten, während diese Verpflichtung für tschechische Unternehmen, die die Vermittlungsdienste eines Zeitarbeitsunternehmens mit Sitz in der Tschechischen Republik in Anspruch nehmen möchten, nicht vorgesehen ist.
- 26 Nach ständiger Rechtsprechung verleiht Art. 56 AEUV nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte (vgl. insbesondere Urteile *Luisi und Carbone*, 286/82 und 26/83, EU:C:1984:35, Rn. 10, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, Rn. 32, und *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 23).
- 27 Folglich fällt die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung unter die Dienstleistungsfreiheit.
- 28 Eine solche Regelung kann zwar, wie die Europäische Kommission vorgetragen hat, auch die Niederlassungsfreiheit der Zeitarbeitsunternehmen, die ihre Dienstleistungen in der Tschechischen Republik erbringen möchten, dabei aber ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat beibehalten, berühren, zumal die in Rede stehenden Zeitarbeitsunternehmen im vorliegenden Fall über eine Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik tätig waren.
- 29 Gleiches gilt für Freizügigkeit der Arbeitnehmer, da die Regelung die Modalitäten der Einkommensteuererhebung betrifft, die für die tschechischen Unternehmen gelten, zu denen diese Arbeitnehmer im Rahmen einer Vertragsbeziehung mit den Zeitarbeitsunternehmen, bei denen sie angestellt sind, entsandt wurden, was die Möglichkeit dieser Arbeitnehmer, ihr Freizügigkeitsrecht auszuüben, mittelbar beeinflussen kann.
- 30 Trotz der eventuellen beschränkenden Auswirkungen der Regelung auf die Niederlassungsfreiheit und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer wären derartige Auswirkungen indessen die zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, die jedenfalls keine eigenständige Prüfung der genannten Rechtsvorschriften im Hinblick auf die Art. 45 AEUV und 49 AEUV rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteile *Omega*, C-36/02, EU:C:2004:614, Rn. 27, sowie *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, EU:C:2006:544, Rn. 33).
- 31 Unter diesen Umständen besteht schließlich auch kein Anlass für eine Auslegung von Art. 18 AEUV.
- 32 Diese Bestimmung kann nämlich in eigenständiger Weise nur auf unionsrechtlich geregelte Sachverhalte angewandt werden, für die der AEU-Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht. Das Diskriminierungsverbot wurde aber für den Bereich des freien Dienstleistungsverkehrs durch die Art. 56 AEUV bis 62 AEUV umgesetzt (vgl. entsprechend Urteile *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, Rn. 37, sowie *Schulz-Delzers und Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, Rn. 29).
- 33 Daher sind die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden tschechischen Rechtsvorschriften im Licht des Art. 56 AEUV zu prüfen.

Zur Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs

- 34 Für die Prüfung, ob die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung mit dem freien Dienstleistungsverkehr in Einklang steht, ist darauf hinzuweisen, dass Art. 56 AEUV nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Aufhebung aller Beschränkungen dieser Grundfreiheit verlangt, die darauf beruhen, dass der Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen niedergelassen ist, in dem die Leistung erbracht wird (vgl. Urteile Kommission/Deutschland, 205/84, EU:C:1986:463, Rn. 25, Kommission/Italien, EU:C:1991:78, Rn. 15, FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, Rn. 31, und X, EU:C:2012:635, Rn. 21).
- 35 Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs sind solche nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen (Urteil X, EU:C:2012:635, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 Ferner verleiht Art. 56 AEUV, wie in Rn. 26 des vorliegenden Urteils ausgeführt, nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte.
- 37 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Verpflichtung, eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Arbeitnehmer, die von nicht in der Tschechischen Republik niedergelassenen Zeitarbeitsunternehmen zur Verfügung gestellt werden, einzubehalten und diese Vorauszahlung an den tschechischen Staat abzuführen, zwangsläufig die Empfänger der von diesen Zeitarbeitsunternehmen erbrachten Dienstleistungen trifft und zu einem zusätzlichen Verwaltungsaufwand führt, der von den Empfängern der gleichen Dienstleistungen, die von einem gebietsansässigen Dienstleister erbracht werden, nicht verlangt wird. Folglich kann eine solche Verpflichtung grenzüberschreitende Dienstleistungen für diese Empfänger weniger attraktiv machen als die von gebietsansässigen Dienstleistern erbrachten und infolgedessen diese Empfänger davon abhalten, die Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistern in Anspruch zu nehmen (vgl. in diesem Sinne Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, Rn. 33, Kommission/Belgien, C-433/04, EU:C:2006:702, Rn. 30 bis 32, und X, EU:C:2012:635, Rn. 28).
- 38 Die dänische Regierung macht unter Berufung auf das Urteil Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, Rn. 49 bis 51) geltend, dass sich die Situation der Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik objektiv von der der Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz außerhalb dieses Mitgliedstaats unterscheidet und folglich die in Rede stehende Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nicht diskriminierend sei.
- 39 Insoweit genügt allerdings der Hinweis, dass Dienstleistungsempfänger und Dienstleistungserbringer zwei unterschiedliche Rechtssubjekte mit jeweils eigenen Interessen sind, wobei jeder für sich die Dienstleistungsfreiheit in Anspruch nehmen kann, wenn seine Rechte beeinträchtigt sind (Urteil X, EU:C:2012:635, Rn. 27).
- 40 Im vorliegenden Fall berührt die unterschiedliche Behandlung durch die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung das Recht der Dienstleistungsempfänger, grenzüberschreitende Dienstleistungen frei zu wählen. Soweit die entsprechenden Dienstleistungsempfänger in der Tschechischen Republik ansässig sind, befinden sich zudem diejenigen, die sich dafür entscheiden, die Dienstleistungen gebietsansässiger Zeitarbeitsunternehmen in Anspruch zu nehmen, in einer Situation, die mit der derjenigen vergleichbar ist, die die Dienstleistungen eines nicht gebietsansässigen Zeitarbeitsunternehmens bevorzugen.

- 41 Somit stellen Rechtsvorschriften wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden eine nach Art. 56 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar.
- 42 Diese Schlussfolgerung kann nicht durch das Argument der tschechischen Regierung in Frage gestellt werden, dass die Auswirkungen der fraglichen Rechtsvorschriften vernachlässigbar seien, da nach ständiger Rechtsprechung auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung nach dem Vertrag untersagt ist (Urteile Kommission/Frankreich, C-34/98, EU:C:2000:84, Rn. 49, und X, EU:C:2012:635, Rn. 30).

Zur Rechtfertigung einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs

- 43 Was die Möglichkeit anbelangt, eine solche Beschränkung zu rechtfertigen, sind weder die Beteiligten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, noch die vorlegenden Gerichte der Ansicht, dass diese Beschränkung mit Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt werden kann.
- 44 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine nationale Regelung, die zu einem nicht auf Unionsebene harmonisierten Bereich gehört und unterschiedslos für alle in dem betreffenden Mitgliedstaat tätigen Personen oder Unternehmen gilt, jedoch gerechtfertigt sein, obwohl sie eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit bewirkt, soweit sie auf einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses beruht und dieses nicht bereits durch Vorschriften geschützt wird, denen der Dienstleistende im Mitgliedstaat seiner Niederlassung unterliegt, und sofern sie geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist (vgl. insbesondere Urteile Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, Rn. 15, und Kommission/Belgien, EU:C:2006:702, Rn. 33).
- 45 Sowohl vom Nejvyšší správní soud – in seinem Ersuchen – wie auch von der tschechischen Regierung – in der mündlichen Verhandlung – wurde im Wesentlichen die Ansicht vertreten, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden tschechischen Rechtsvorschriften im Hinblick auf die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Einkommensteuereinzahlung zu gewährleisten, gerechtfertigt seien. Hierzu hat diese Regierung insbesondere geltend gemacht, die Einbehaltung an der Quelle sei eine sehr wirksame Methode der Steuereinzahlung, da sie es der Steuerverwaltung ermögliche, ohne Verzögerung Kenntnis von den relevanten Informationen zu erhalten, die den Steuerpflichtigen betreffen.
- 46 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits anerkannt hat, dass die Notwendigkeit, die Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen kann, der eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann (Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, Rn. 35, und X, EU:C:2012:635, Rn. 39).
- 47 Der Gerichtshof hat insbesondere sogar klargestellt, dass das Steuerabzugsverfahren ein legitimes und geeignetes Mittel darstellt, 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 Dienstleistungserbringung unbesteuert bleiben (Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, Rn. 36, und X, EU:C:2012:635, Rn. 39).
- 48 Diese Lösung beruhte jedoch sowohl im Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) als auch im Urteil X (EU:C:2012:635) auf dem Umstand, dass die Dienstleistungserbringer, um die es in den Rechtssachen ging, in denen diese Urteile ergangen sind, gelegentlich Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihrer Niederlassung

erbrachten und sich dort nur kurze Zeit aufhielten (vgl. insbesondere Urteil X, EU:C:2012:635, Rn. 42).

- 49 Wie der Generalanwalt in Nr. 70 seiner Schlussanträge hervorgehoben hat, ist festzustellen, dass sich im vorliegenden Fall nicht behaupten lässt, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitarbeitsunternehmen ihre Dienstleistungen nur gelegentlich in der Tschechischen Republik erbringen, da sie über eine im Handelsregister der Tschechischen Republik eingetragene Zweigniederlassung tätig waren.
- 50 Auch wenn – wie die tschechische Regierung ausgeführt hat – nach tschechischem Recht eine Zweigniederlassung keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt und somit nach tschechischem Recht nicht zur Zahlung von Steuern verpflichtet werden kann, gewährleistet sie unter diesen Umständen doch eine physische Präsenz des Dienstleistungserbringers im Gebiet des Aufnahmemitgliedstaats und wickelt für das betreffende Zeitarbeitsunternehmen bestimmte administrative Vorgänge wie die Unterzeichnung von Verträgen ab.
- 51 Es kann insoweit nicht nur nicht ausgeschlossen werden, dass die tschechischen Steuerbehörden die geschuldete Steuer bei dieser Zweigniederlassung einziehen und demnach diese die betreffende Einbehaltung vornimmt, sondern aus den Akten der Rechtssache C-80/13 geht auch hervor, dass in dem entsprechenden Fall die von den Löhnen der betreffenden Arbeitnehmer einbehaltenen Vorauszahlungen tatsächlich von der Zweigniederlassung des slowakischen Zeitarbeitsunternehmens abgeführt worden sind.
- 52 Zudem erscheint es weder vom Standpunkt der Dienstleistungserbringer noch vom Standpunkt der tschechischen Verwaltung aus einfacher oder wirksamer, den mit der Einbehaltung der von den entsandten Arbeitnehmern geschuldeten Einkommensteuer verbundenen Verwaltungsaufwand den gebietsansässigen Dienstleistungsempfängern anstelle der tschechischen Zweigniederlassung der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Zeitarbeitsunternehmen aufzuerlegen. Da die Zweigniederlassung des Zeitarbeitsunternehmens, bei dem die Arbeitnehmer angestellt sind, einfacher über die erforderlichen Informationen über die Einkünfte dieser Arbeitnehmer verfügen kann, wäre nämlich für diese Zweigniederlassung der mit der Einbehaltung verbundene Verwaltungsaufwand geringer als für die Dienstleistungsempfänger.
- 53 Daraus folgt, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung unter diesen Umständen nicht geeignet ist, die Wirksamkeit der Einkommensteuereinzahlung zu gewährleisten.
- 54 Das *Odvolací finanční ředitelství* fügt hinzu, dass diese Regelung jedoch durch die Notwendigkeit der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht gerechtfertigt sein könne. Außerdem ist die tschechische Regierung der Ansicht, dass die Mechanismen der Verwaltungszusammenarbeit im Steuerbereich nicht hinreichend wirksam seien, um eventuelle Fälle von Steuerflucht zu verhindern. Die Praxis der Steuerbehörden zeige nämlich, dass es bei der internationalen Überlassung von Arbeitskräften zu zahlreichen Fällen von Steuerhinterziehung und Steuerflucht komme.
- 55 Der Gerichtshof hat zwar wiederholt entschieden, dass die Bekämpfung der Steuerflucht und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen Beschränkungen der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen können (vgl. Urteile *Baxter* u. a., C-254/97, EU:C:1999:368, Rn. 18, und *Kommission/Belgien*, EU:C:2006:702, Rn. 35).
- 56 Der Gerichtshof hat indessen auch klargestellt, dass eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder Steuerhinterziehung, die auf dem Umstand beruht, dass ein Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, nicht genügt, um eine steuerliche Maßnahme zu rechtfertigen, die die Ziele des Vertrags beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Urteile *Centro di*

Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, Rn. 61, Kommission/Belgien, EU:C:2006:702, Rn. 35, und Kommission/Spanien, C-153/08, EU:C:2009:618, Rn. 39).

- 57 Zum einen sind jedoch die Behauptungen der Tschechischen Republik über das Vorliegen zahlreicher Fälle von Steuerhinterziehung und Steuerflucht bei der internationalen Überlassung von Arbeitskräften sehr vage geblieben, insbesondere in Bezug auf die spezielle Situation der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Zeitarbeitsunternehmen, die über eine in der Tschechischen Republik registrierte Zweigniederlassung verfügen.
- 58 Zum anderen erscheint es aufgrund des Umstands, dass sich die in der Rechtssache C-80/13 betroffene Zweigniederlassung um die Verwaltungsvorgänge gekümmert hat, die die Vornahme und das Abführen der in diesem Ausgangsverfahren in Rede stehenden Einbehaltung ermöglichen, zweifelhaft, ob eine solche allgemeine Vermutung zutrifft.
- 59 Unter diesen Umständen kann die Anwendung der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Einbehaltung nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass sie zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht erforderlich ist.
- 60 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage in der Rechtssache C-53/13 und auf die erste und die dritte Vorlagefrage in der Rechtssache C-80/13 zu antworten, dass Art. 56 AEUV einer Regelung wie der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, nach der Gesellschaften mit Sitz in einem ersten Mitgliedstaat, die Arbeitnehmer einsetzen, die bei Zeitarbeitsunternehmen angestellt sind und von diesen entsandt werden, die ihren Sitz in einem zweiten Mitgliedstaat haben, aber über eine Zweigniederlassung in dem erstgenannten Staat tätig sind, verpflichtet sind, eine Vorauszahlung auf die von diesen Arbeitnehmern geschuldete Einkommensteuer an der Quelle einzubehalten und an den erstgenannten Staat abzuführen, während diese Verpflichtung für Gesellschaften mit Sitz in dem erstgenannten Staat, die die Dienste von Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in diesem Staat in Anspruch nehmen, nicht vorgesehen ist.

Zur zweiten Frage in der Rechtssache C-80/13

- 61 Mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-80/13 möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 56 AEUV einer Regelung wie der in diesem Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der in dem Fall, dass in dem von dem Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat in Rechnung gestellten Betrag sowohl der Lohn der entsandten Arbeitnehmer als auch die Vergütung für die Vermittlung enthalten ist, die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlung auf mindestens 60 % dieses Betrags festgesetzt wird, ohne dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, nachzuweisen, dass der von den Arbeitnehmern tatsächlich bezogene Lohn weniger als 60 % des entsprechenden Betrags beträgt.
- 62 Da die Modalitäten zur Berechnung der fraglichen Einbehaltung eng mit der Verpflichtung zur Vornahme dieser Einbehaltung verknüpft sind und – wie sich aus der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-80/13 ergibt – nur Anwendung finden, wenn diese Einbehaltung vom Empfänger der fraglichen Dienstleistungen vorzunehmen ist, braucht diese Frage in Anbetracht der auf die Frage in der Rechtssache C-53/13 und auf die erste und die dritte Frage in der Rechtssache C-80/13 gegebenen Antwort nicht beantwortet zu werden.

Kosten

- 63 Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei den vorlegenden Gerichten anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache

dieser Gerichte. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 56 AEUV steht einer Regelung wie der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, nach der Gesellschaften mit Sitz in einem ersten Mitgliedstaat, die Arbeitnehmer einsetzen, die bei Zeitarbeitsunternehmen angestellt sind und von diesen entsandt werden, die ihren Sitz in einem zweiten Mitgliedstaat haben, aber über eine Zweigniederlassung in dem erstgenannten Staat tätig sind, verpflichtet sind, eine Vorauszahlung auf die von diesen Arbeitnehmern geschuldete Einkommensteuer an der Quelle einzubehalten und an den erstgenannten Staat abzuführen, während diese Verpflichtung für Gesellschaften mit Sitz in dem erstgenannten Staat, die die Dienste von Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in diesem Staat in Anspruch nehmen, nicht vorgesehen ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Tschechisch.