

Quellensteuern auf dem Prüfstand des EuGH:

Abzugssteuer bei inländischer Präsenz des ausländischen Dienstleisters unzulässig

Die unionsrechtliche Zulässigkeit von Abzugssteuern ist im Schrifttum seit jeher umstritten. Der EuGH verfolgte in seiner bisherigen Rechtsprechung einen für die Mitgliedstaaten großzügigen Weg und sah Quellensteuern zur Sicherstellung der Steuererhebung mit den Grundfreiheiten vereinbar an. In den verbundenen Rs *Strojirny Prostejov ua* hatte der EuGH nunmehr die Gelegenheit die Zulässigkeit von Quellensteuern – diesmal im Kontext der internationalen Arbeitskräftegestaltung – zu überdenken. Der EuGH gibt dabei Grenzen vor, die auch für das österreichische Recht von Bedeutung sind (EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*).

1. Abzugssteuern im Lichte des Unionsrechts vor den Rs *Strojirny Prostejovua*

Erbringt ein ausländischer Unternehmer eine Leistung an eine im Inland ansässige Person, wird dem inländischen Leistungsempfänger häufig eine Steuerabzugsverpflichtung aufgebürdet, um den nationalen Besteuerungsanspruch sicherzustellen. Derartige Abzugsverpflichtungen sind im Regelfall nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten vorgesehen. Da die Erhebung einer Quellensteuer auf Seiten des Dienstleistungsempfängers Verwaltungsaufwand und Haftungsrisiken sowie auf Seiten des Dienstleistenden Liquiditätsnachteile mit sich bringt,¹⁾ steht ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten im Raum.²⁾

Der EuGH hat sich bereits in einigen Urteilen mit der Vereinbarkeit des Steuerabzugs an der Quelle mit den Grundfreiheiten beschäftigt. In den drei einschlägigsten Urteilen *Scorpio*, *Truck Center* und *X* sah der EuGH die Erhebungsform der Quellensteuer mit den Grundfreiheiten vereinbar an.³⁾ Die Begründungswege für dieses Ergebnis variierten jedoch im Detail. Im Urteil *Scorpio* im Jahr 2006 hielt der EuGH fest, dass ein Steuerabzugsverfahren, das nur im Falle ausländischer Dienstleister zur Anwendung kommt, ein legitimes und geeignetes Mittel ist, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte sicherzustellen. Der Gerichtshof wies dabei explizit darauf hin, dass im streitgegenständlichen Zeitpunkt noch keine Maßnahmen zur gegenseitigen Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen zwischen den Mitgliedstaaten anwendbar waren.⁴⁾ Daraus schloss ein Großteil des Schrifttums, dass die Erhebungsform der Quellensteuer im zeitlichen Anwendungsbereich der Beitreibungs-RL (damals RL 76/308/EWG, nunmehr RL 2008/55/EG) generell unverhältnismäßig sein könnte.⁵⁾

Der EuGH ist dieser Auffassung jedoch nicht gefolgt.⁶⁾ So hat der Gerichtshof im Urteil *X* im Jahr 2012, das zu einem Sachverhalt im zeitlichen Anwendungsbereich der Beitreibungs-RL erging, die Grundsätze der Rs *Scorpio* bestätigt. Der EuGH führte für dieses Ergebnis zwei Argumente an: Erstens, sei die Beitreibungs-RL „nicht dazu bestimmt, an die Stelle des Steuerabzugs an der Quelle als Erhebungstechnik zu treten“.⁷⁾ Zweitens, würde eine direkte Steuererhebung beim ausländischen Dienstleister ebenso Verwaltungsaufwand für den Dienstleister (fremde Sprache und fremdes Steuersystem) als auch den Dienstleistungsempfänger (womöglich eine Anzeigepflicht)⁸⁾ mit sich bringen und sei daher kein gelinderes Mittel zur Sicherstellung der Steuererhebung.⁹⁾

In diese Linie reiht sich schließlich auch das Urteil *Truck Center* aus dem Jahr 2008, in dem der EuGH bereits eine Prüfebene früher ansetzte und die objektive Vergleichbarkeit eines Gebietsfremden und Gebietsansässigen im Hinblick auf

Scorpio Konzertproduktionen GmbH (C-290/04) durch BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007, IStR 2007, 658 (659); *Simader*, Die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen in der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 309 (326); *Kemmeren*, The Netherlands: Pending Cases Filed by the Netherlands Courts: The *National Grid Indus* (C-371/10) and *Feyenoord* (C-498/10 (X.)) Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010 (2011) 159 (184); idS auch *GA Wathelet*, Schlussanträge 13. 2. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, Nr 63; siehe insb auch die Erwägungen des EuGH in EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*, RN 39; relativierend jedoch *Zorn* und *Lang*, die davon ausgehen, dass sich der EuGH durch die Wortwahl in der Rs *Scorpio* die Beurteilung der Zulässigkeit von Quellensteuern im Rahmen des zeitlichen Anwendungsbereichs der Beitreibungs-RL lediglich offenhalten wollte (*Zorn*, Abzugssteuer nach § 99 EStG auf Leistungen eines ausländischen Fotomodells, RdW 2006, 787 (789); *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 (24 f); *Lang*, Zum Seminar G: Verbieta das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern?, IStR 2009, 539 (539)).

1) Vgl *Loukotal/Hohenwarter*, Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH-Rechtssache *Scorpio*, SWI 2004, 539 (540 ff).
2) Siehe ausführlich *Simader*, Withholding taxes and the fundamental freedoms (2013).
3) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio*; EuGH 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*; EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X; zur früheren Rechtsprechung, die bereits implizit auf dieses Ergebnis hindeutete, vgl *Kühbacher*, Die Rs „X NV“ – Neues zur Abzugsbesteuerung (§ 99 EStG)?, ÖStZ 2013, 140 (140).
4) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio*, RN 36; zur Rs *Scorpio* vgl *Hohenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht?, RdW 2006, 783 (783 ff); *Petutschnig/Six*, Rs. *Scorpio* – Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, taxlex 2006, 613 (613 ff).
5) Vgl *Hohenwarter*, RdW 2006, 784; *Petutschnig/Six*, taxlex 2006, 613 ff; *Jann/Petutschnig/Six*, Praxisprobleme der Abzugssteuer bei Lizenzgebühren, SWI 2007, 159 (162); *Grams/Schön*, Zur Umsetzung des EuGH-Urteils in Sachen

6) Kritisch *Simader*, Withholding taxes and the fundamental freedoms (2013) 300.
7) EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X, RN 47; so auch *Bayer*, Steht die Einhebung einer Quellensteuer für Dienstleistungen im Einklang mit Unionsrecht?, ÖStZ 2012, 121 (122); demgegenüber die Beitreibungs-RL auf Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung als wesentlich erachtend EuGH 29. 11. 2011, C-371/10, *National Grid Indus*, RN 78.
8) Siehe zu einer „Informationspflicht“ (statt einer Abzugspflicht) als gelinderes Mittel zur Sicherstellung der Steuererhebung auch EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*, RN 39.
9) EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X, RN 49 f; offenbar auf Basis der Erwägungen von *GA Kokott*, Schlussanträge 21. 12. 2011, C-498/10, X, Nr 58 f; siehe auch *GA Kokott* 18. 9. 2008, C-282/07, *Truck Center*, Nr 45 f.

die Steuererhebung verneinte.¹⁰⁾ Da Gebietsfremde für die Finanzbehörden weniger greifbar als Gebietsansässige sind, sei eine unterschiedliche Behandlung bei der Erhebung der Steuern nicht zu beanstanden.¹¹⁾

Neben diesen drei Rechtssachen finden sich jedoch auch Urteile, die in eine andere Richtung deuten.¹²⁾ So hat der EuGH insb in einem Urteil gegen Belgien – das nur ein Monat nach dem Urteil *Scorpio* erging – eine Abzugsverpflichtung und gesamtschuldnerische Haftung zu Lasten des Dienstleistungsempfängers im Bausektor als Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit gewertet. Begründend wies der Gerichtshof darauf hin, dass diese Verpflichtungen „*automatisch und bedingungslos*“ – insbesondere auch dann, wenn gar keine Steuerpflicht im Inland bestand – und zudem „*kumulativ*“ anwendbar waren.¹³⁾ Im Schrifttum wird die Unzulässigkeit der Abzugsverpflichtung auf die spezifische Ausgestaltung der belgischen Regelung¹⁴⁾ zurückgeführt.¹⁵⁾ Auch im Urteil *Turpeinen*, das zeitgleich mit dem Urteil *Kommission/Belgien* erging, hat der EuGH in einer Quellensteuer auf Ruhegehälter einen Verstoß gegen die Freizügigkeit erkannt.¹⁶⁾ In diesem Verfahren war mit dem Nachteil der Erhebungsform der Abzugssteuer aber auch eine unterschiedliche Besteuerungshöhe verbunden, sodass keine eindeutigen Aussagen für die Erhebungsmethode allein gezogen werden können.¹⁷⁾ Interessanterweise ging der EuGH trotz der zeitlichen Nähe in keinem der beiden Urteile auf das Urteil *Scorpio* und etwaige Beweggründe für die unterschiedliche Beurteilung der Rechtssachen ein.

Wenngleich die Gründe für die unterschiedlichen Ergebnisse aus den Erwägungen des EuGH somit nicht klar hervorgehen, deutet die Rechtsprechung zumindest an, dass Quellensteuern nicht immer und generell mit den Grundfreiheiten vereinbar sind, sondern eine Einzelfallbeurteilung erforderlich ist. In den verbundenen Rs *Strojirny Prostejov ua* hatte der EuGH nun die Gelegenheit den Rahmen des (Un-)Zulässigen noch genauer abzustecken.

2. Die Rs *Strojirny Prostejov ua*

2.1. Sachverhalt und Rechtslage

Die den Vorabentscheidungsersuchen des tschechischen Gerichts zugrunde liegenden Sachverhalte stellten sich wie folgt dar: Zwei tschechische Unternehmen nahmen die Dienstleistung eines Zeitarbeitsunternehmens (Arbeitskräftegestellers) mit Sitz in der Slowakei in Anspruch. Das slowakische Unter-

nehmen verfügte über eine eingetragene Zweigniederlassung in Tschechien. Nach tschechischem Recht waren die tschechischen Unternehmen (Gestellungsnehmer) verpflichtet, bei Zahlung des Gestellungshonorars an den slowakischen Unternehmer eine Quellensteuer einzubehalten. Diese Quellensteuer diene als Vorauszahlung für die Lohnsteuer der im Inland beschäftigten Arbeitnehmer. Wäre der Arbeitskräftegesteller nicht in der Slowakei, sondern im Inland (Tschechien) ansässig gewesen, hätte für den Gestellungsnehmer keine derartige Verpflichtung bestanden.¹⁸⁾ Strittig vor den tschechischen Behörden war somit, ob diese Verpflichtung zur Quellensteuererhebung mit den Grundfreiheiten des Unionsrechts vereinbar ist und ob das Vorhandensein einer inländischen Zweigniederlassung des Gestellers diese Beurteilung beeinflusst. Das tschechische Gericht legte dem EuGH diese Problemstellung zur Beurteilung vor.¹⁹⁾

2.2. Beurteilung durch den EuGH

Der EuGH nimmt im vorliegenden Urteil – in ausdrücklicher Abgrenzung zu den Rs *Scorpio* und *X*²⁰⁾ – eine Einschränkung der Zulässigkeit von Quellensteuern vor. Nach der Feststellung, dass die strittige Regelung nur anhand der Dienstleistungsfreiheit (nicht jedoch anhand der Niederlassungsfreiheit oder der Arbeitnehmerfreizügigkeit) zu prüfen ist²¹⁾ und eine Beschränkung dieser Grundfreiheit vorliegt,²²⁾ widmet sich der EuGH ausführlich allfälligen Rechtfertigungsmöglichkeiten für die Ungleichbehandlung.

Der EuGH betont zunächst, dass die Sicherstellung einer effizienten Steuererhebung (in der Sprache des EuGH die „*Beitreibung*“ von Steuern) eine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann.²³⁾ Ein Steuerabzug an der Quelle – wie im Ausgangsverfahren – sei ein legitimes und geeignetes Mittel, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen. Dadurch kann verhindert werden, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmers als auch im Staat der Dienstleistungserbringung unversteuert bleiben.²⁴⁾ Auf Basis derselben Argumente hatte der EuGH die Abzugsverpflichtung und die Haftung des Dienstleistungsempfängers auch in den Rs *Scorpio* und *X* als mit den Grundfreiheiten vereinbar erachtet.²⁵⁾

10) Kritisch zur unterschiedlichen methodischen Vorgehensweise *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 140 ff; relativierend vor dem Hintergrund des gleichen Ergebnisses beider Urteile *Bayer*, ÖStZ 2012, 121 f.

11) EuGH 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*, RN 47 ff.

12) Vgl zu den Widersprüchen auch GA *Wathelet*, Schlussanträge 13. 2. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, Nr 64 f, der zB auch auf das Urteil *Santander ua* verweist (EuGH 10. 5. 2012, C-338/11 bis C-347/11, *Santander ua*, RN 49).

13) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*, RN 36 ff.

14) Konkret war ein inländischer Auftraggeber, der sich in Belgien *nicht registrierter* Wirtschaftsteilnehmer des Bausektors bediente, zur Einbehaltung einer Abzugssteuer iHv 15 % verpflichtet und haftete zudem gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Abgabenschulden der nicht registrierten Vertragspartner. Durch das Abstellen auf die Registrierung waren auch Personen von der Abzugssteuer erfasst, die womöglich gar keiner Steuerpflicht im Inland unterlagen (siehe dies betonend auch EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*, RN 36 f).

15) Vgl *Zorn*, RdW 2006, 789; die spezielle Ausgestaltung der nationalen Regelung hervorhebend auch *Hohenwarter*, RdW 2006, 786.

16) EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen*; diese Rechtssache hervorhebend *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 142.

17) Ebenso zB EuGH 10. 5. 2012, C-338/11 bis C-347/11, *Santander ua*.

18) Siehe zum Sachverhalt und zur Rechtslage ausführlich *Nerudova*, The Czech Republic: Preliminary ruling referred by the Czech Supreme Administrative Court – joint cases: *Aco Industries (C-80/13)* and *Strojirny Prostejov, a.s. (C-53/13)*, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (eds) *Recent Developments in Direct Taxation 2013 (2014)* 25 (26 ff).

19) Neben der Zulässigkeit der Abzugsverpflichtung legte das tschechische Gericht auch eine Frage zur konkreten Berechnung der Quellensteuer vor (Vorlagefrage 2 der Rs C-80/13). Der EuGH ging auf diese Frage aber in seinem Urteil nicht ein, da er die Abzugssteuer an sich bereits als unionsrechtswidrig einstuft und die Frage der Berechnung sich damit erübrigte (siehe EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, RN 61 f); siehe zu dieser Vorlagefrage *Haas*, Kommunalbesteuerbemessung im Falle der Überlassung ausländischer Arbeitskräfte nach Österreich, ÖStZ 2014/840.

20) Auf das Urteil *Truck Center* nimmt der EuGH nur kurz Bezug, indem er klarstellt, dass dieses Urteil im Gegensatz zum vorliegenden Sachverhalt die Sicht des Dienstleistenden (und nicht des Dienstleistungsempfängers und damit Abzugspflichtigen) betraf und damit offenbar nach Ansicht des EuGH nicht einschlägig ist (EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, RN 39); ebenso zwischen der Rechtsposition des Abzugsverpflichteten und des Einkünfteempfängers unterscheidend *Kemmeren* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck*, ECJ 2010, 181 f.

21) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, RN 24-33; so auch GA *Wathelet*, Schlussanträge 13. 2. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, Nr 20 ff.

22) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, RN 34-42.

23) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, RN 46.

24) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, RN 47.

25) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio*, RN 36 ff; EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, *X*, RN 39 ff.

Im vorliegenden Urteil kommt der Gerichtshof jedoch zu einem konträren Ergebnis. Der EuGH beruft sich hierfür auf die konkreten Sachverhalte der jeweiligen Rechtssachen: Während die leistenden Unternehmer sich in den Rs *Scorpio* und X nur „gelegentlich“ oder „nur kurze Zeit“ im Inland aufhielten,²⁶⁾ ist der ausländische Arbeitskräftegesteller im vorliegenden Sachverhalt nicht nur „gelegentlich“ im Inland tätig, sondern verfügt über eine „physische Präsenz“ im Inland in Form einer eingetragenen Zweigniederlassung.²⁷⁾ Dass die Zweigniederlassung keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt und somit nach tschechischem Recht nicht zur Zahlung von Steuern verpflichtet werden kann, ist nach Ansicht des EuGH nicht schädlich.²⁸⁾ Der Gerichtshof betont in diesem Zusammenhang, dass die inländische Zweigniederlassung des slowakischen Unternehmers im strittigen Sachverhalt sogar administrative Vorgänge wie die Unterzeichnung von Verträgen abwickelte²⁹⁾ und auch Steuerpflichtungen nachkam.³⁰⁾ Für diese Zweigniederlassung sei der mit der Abfuhr der Lohnsteuer verbundene Aufwand zudem auch „geringer“ als für den Gestellungsnehmer, da die Zweigniederlassung einfacher über die erforderlichen Daten verfügen kann.³¹⁾

Auf Basis dieser Argumente hält der EuGH abschließend fest, dass die strittige tschechische Regelung in Form der Abzugsverpflichtung für Lohnsteuer beim inländischen Gestellungsnehmer, bei Vorhandensein einer inländischen Zweigniederlassung des Arbeitskräftegestellers, nicht durch die Notwendigkeit der effektiven Steuererhebung gerechtfertigt werden kann.³²⁾ Auch die Rechtfertigungsgründe der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und der Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen verwirft der EuGH: Zum einen sei die Behauptung der Tschechischen Republik, dass in der internationalen Arbeitskräftegestaltung häufig Steuerhinterziehungen stattfinden, „sehr vage“ geblieben und zum anderen sei auch auf Basis des konkreten Sachverhalts – die inländische Zweigniederlassung erfüllte nämlich offenbar ihre Steuerpflichtungen – „zweifelhaft“, dass diese „allgemeine Vermutung“ tatsächlich zutrifft.³³⁾ Die Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts in Form der Abzugsverpflichtung verstößt somit bei Bestehen einer inländischen Zweigniederlassung des ausländischen Gestellers mangels tauglichen Rechtfertigungsgrunds gegen die Dienstleistungsfreiheit.³⁴⁾

3. Abzugssteuern im Lichte des Unionsrechts nach den Rs *Strojírny Prostejov ua*

Im Lichte des vorliegenden Urteils ist eine Quellensteuer und eine damit verbundene Abzugsverpflichtung für den inländischen Leistungsempfänger immer dann mit den Grundfreiheiten unvereinbar, wenn der leistende Unternehmer nicht nur

gelegentlich im Inland tätig ist, sondern über eine physische Präsenz verfügt, und im vergleichbaren Inlandsverhältnis keine Abzugsverpflichtung bestehen würde.³⁵⁾ Einer Abgrenzung zwischen „gelegentlicher“ Tätigkeit und „Präsenz“ kommt daher entscheidende Bedeutung zu. Nur bei Präsenz des ausländischen Dienstleiters im Inland ist eine Abzugssteuer unionsrechtlich unzulässig.

Eine hinreichende Präsenz ist auf Basis des vorliegenden Urteils jedenfalls dann gegeben, wenn der Leistende eine Betriebsstätte im Inland unterhält. Fraglich ist, ob diese Schlussfolgerung (Unzulässigkeit der Abzugsverpflichtung) auch für andere Konstellationen gelten könnte, wie zB einen mehrmaligen oder länger andauernden Aufenthalt des Dienstleiters im Inland. Um diese Frage beantworten zu können, ist zu untersuchen, *warum* der EuGH bei Präsenz des Gestellers im Inland mittels inländischer Betriebsstätte einen Steuerabzug an der Quelle als überschießend erachtet. Es kommen hierfür – unter Berücksichtigung der bisherigen Judikatur – zwei Beweggründe in Betracht:

- **Greifbarkeit des ausländischen Dienstleiters:** Bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte ist der ausländische Dienstleister für die Finanzverwaltung „greifbar“. Eine direkte Steuererhebung beim Dienstleister ist einfacher möglich und daher ein gelinderes Mittel zur Sicherstellung der Steuererhebung als ein Steuerabzug an der Quelle.³⁶⁾
- **Vertrautheit mit dem nationalem Rechtssystem:** Bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte ist idR davon auszugehen, dass der ausländische Dienstleister mit dem inländischen Rechtssystem (und auch der Sprache)³⁷⁾ vertraut ist, sodass die Veranlagung keinen erheblichen Mehraufwand für den ausländischen Dienstleister mit sich bringt. Die direkte Steuererhebung beim ausländischen Dienstleister ist daher mit geringeren Belastungen als eine Quellensteuer verbunden und als gelinderes Mittel zur Sicherstellung der Steuererhebung zu sehen.

Aus den Erwägungen des EuGH im vorliegenden Urteil lässt sich nicht eindeutig schließen, ob einer oder beide Beweggründe gleichermaßen hinter der Zweigniederlassung und der damit verbundenen „Präsenz“ stehen. Ersteres Argument könnte durch vereinzelte Aussagen des EuGH in den Rs *Strojírny Prostejovua* gestützt werden. So betonte der EuGH, dass nicht ausgeschlossen sei, dass die tschechischen Behörden die geschuldete Steuer bei der Zweigniederlassung einziehen können.³⁸⁾ Dieser Hinweis könnte darauf hindeuten, dass der EuGH bei Abstellen auf die inländische Zweigniederlassung die damit verbundene leichtere Greifbarkeit des Steuerpflichtigen vor Augen hatte.³⁹⁾

26) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 48; siehe zu den jeweiligen Sachverhalten EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio*, RN 18 und EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X, RN 42.

27) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 49 f; siehe auch GA *Wathelet*, Schlussanträge 13. 2. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, Nr 69 f.

28) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 50.

29) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 50.

30) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 51.

31) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 52.

32) Konkret führt der EuGH sogar aus, dass die strittige Regelung gar „nicht geeignet“ sei, die „Wirksamkeit der Einkommensteuereinzahlung zu gewährleisten“ (EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 53).

33) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 57 f.

34) Vgl idS bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte bereits zuvor *Loukotal Hohenwarter*, SWI 2004, 544.

35) Hervorzuheben ist, dass dem vorliegenden Urteil keine Aussage dazu entnommen werden kann, in welchen Fällen ein Besteuerungsrecht über entsandte Arbeitnehmer im Rahmen einer internationalen Arbeitskräftegestaltung ausgeübt werden kann. Dies ist eine Frage des DBA-Rechts (nicht EU-Rechts). Da in den vorliegenden Fällen eine Betriebsstätte des ausländischen Gestellers im Inland bestand, dürfte das Besteuerungsrecht Tschechiens (auf Basis Art 15 Abs 2 OECD-MA) offenbar unstrittig gewesen sein. Der EuGH beschäftigte sich jedenfalls in seinem Urteil einzig und allein mit der Zulässigkeit der Erhebungsmethode der Abzugssteuer und damit verbundener Nachteile, nicht jedoch mit dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Besteuerungsrechts.

36) Vgl in diese Richtung *Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 547, die eine Quellensteuer bei inländischer Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen aufgrund der „steuerlichen Erfassbarkeit“ als unionsrechtswidrig erachten; vgl auch *Holthaus*, EU-Rechtswidrigkeit bei Vergütungen an EU-Unternehmen mit Zweigniederlassung im Tätigkeitsstaat, ISR 2014, 280 (281), der auch die „Zugriffsmöglichkeit“ in den Mittelpunkt stellt.

37) Siehe EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X, RN 50.

38) EuGH 19. 6. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojírny Prostejov ua*, RN 50 f.

39) Vgl idS *Holthaus*, ISR 2014, 281.

Zweiteres Argument könnte demgegenüber aus den Erwägungen des EuGH in der Rs X abgeleitet werden, auf das der EuGH auch im vorliegenden Urteil Bezug nimmt. Der Gerichtshof stützte die Zulässigkeit der Abzugsverpflichtungen in der Rs X nämlich zu wesentlichen Teilen auf die Tatsache, dass eine direkte Steuererhebung beim ausländischen Dienstleister kein gelinderes Mittel sei: Eine derartige direkte Steuererhebung wäre nämlich ebenso mit einer „erheblichen Belastung“ des Dienstleisters verknüpft, da der ausländische Dienstleister in diesem Fall in „einer ihm fremden Sprache eine Steuererklärung abgeben und sich in einem Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen seiner Niederlassung zurechtfinden müsste.“⁴⁰⁾ Im Umkehrschluss könnte argumentiert werden, dass eine Abzugssteuer bei hinreichender Vertrautheit mit dem nationalen Rechtssystem (und der Sprache) – wie dies bei Bestehen einer Betriebsstätte im Inland idR der Fall sein wird – überschießend ist.

Interessant sind in diesem Zusammenhang auch die Ausführungen des EuGH im Urteil *National Grid Indus* zur Zulässigkeit der sofortigen Einziehung einer Wegzugssteuer. So brachte der EuGH bei Analyse der Verhältnismäßigkeit der sofortigen Erhebung einer Wegzugssteuer ähnliche Argumente wie in der Rs X zur Abzugssteuer vor, kam jedoch im Detail zu einem unterschiedlichen Ergebnis. Der Gerichtshof wies in der Rs *National Grid Indus* zunächst – vergleichbar zur Rs X – darauf hin, dass ein Aufschub der Einhebung der Wegzugssteuer (als gelinderes Mittel zur sofortigen Einhebung) ebenso Nachteile für den Steuerpflichtigen mit sich bringen würde, nämlich die Pflicht zur Nachverfolgung der Gegenstände und der jährlichen Abgabe einer Erklärung.⁴¹⁾ Während der EuGH in der Rs X auf Basis ähnlicher Argumente feststellte, dass der Steuerabzug an der Quelle und die damit verbundenen Liquiditätsnachteile somit verhältnismäßig seien – weil eben kein gelinderes Mittel zur Verfügung stehe⁴²⁾ – wählte der EuGH in der Rs *National Grid Indus* einen anderen Ansatz. Der EuGH kam in der Rs *National Grid Indus* zum Ergebnis, dass dem Steuerpflichtigen als gelindestes Mittel eine *Wahlmöglichkeit* zwischen dem Liquiditätsnachteil (bei sofortiger Zahlung der Steuer) oder aber dem Verwaltungsaufwand in Form der Nachverfolgung der Gegenstände und der Erklärungspflichten (bei Aufschub der Einhebung der Steuer) zugestanden werden müsse.⁴³⁾ Überträgt man diesen Ansatz auf die Beurteilung von Quellensteuern, so könnte dem ausländischen Dienstleister auch hier eine vergleichbare Wahlmöglichkeit zwischen Abzugssteuer und damit verbundenem Liquiditätsnachteil einerseits sowie Veranlagung und damit verbundenem Verwaltungsaufwand andererseits als gelinderes Mittel eingeräumt werden.⁴⁴⁾ Diesem Ansatz ist der EuGH im Urteil in der Rs X – das zeitlich nach dem Urteil *National Grid Indus* erging – jedoch nicht gefolgt. Dieser Unterschied könnte dafür sprechen, dass in der Rs X die bei

direkter Steuererhebung bestehenden Nachteile letztlich nicht entscheidungserheblich für die Zulässigkeit der Abzugsverpflichtung waren, sondern der fehlenden „Greifbarkeit“ des beschränkt Steuerpflichtigen bei Quellensteuern eine bedeutendere Rolle zukommt.

Bei näherer Betrachtung könnte jedoch auch eine andere Erklärung für die unterschiedliche Beurteilung der sofortigen Einhebung der Wegzugssteuer einerseits und von Quellensteuern andererseits gefunden werden. Wegzugssteuern und Quellensteuern sind zwar insofern vergleichbar, als beide mit Liquiditätsnachteilen für den Steuerpflichtigen verbunden sind. Die beschränkende Wirkung beider Maßnahmen unterscheidet sich allerdings auch, da bei Wegzugssteuern nur Nachteile bei einem Steuerpflichtigen eintreten (Liquiditätsnachteile), während im Rahmen von Quellensteuern sowohl Nachteile auf Seiten des leistenden Unternehmers (Liquiditätsnachteil) als auch auf Seiten des Leistungsempfängers (Verwaltungsaufwand, Haftung) vorliegen. Bei der Gewährung einer Wahlmöglichkeit zugunsten des gebietsfremden Dienstleisters hätte es somit dieser in der Hand zu entscheiden, ob dem Leistungsempfänger eine Abzugsverpflichtung und Haftung aufgebürdet wird oder nicht. Die Gewährung einer Wahlmöglichkeit wirkt daher im Bereich der Quellensteuern nicht in selber Weise, da durch diese nur die Nachteile auf einer Seite der Medaille abgemildert werden könnten.⁴⁵⁾

Unabhängig davon, welches Kriterium – Greifbarkeit oder Vertrautheit mit dem nationalen Rechtssystem – man nun stärker in den Mittelpunkt rückt, könnte im Lichte des vorliegenden Urteils eine Abzugssteuer womöglich auch bei mehrmaliger oder länger andauernder Tätigkeit im Inland (ohne feste Einrichtung in Form einer Betriebsstätte) unzulässig sein:⁴⁶⁾ So könnte bei mehrmaliger oder länger andauernder Tätigkeit im Inland einerseits argumentiert werden, dass eine leichtere Greifbarkeit des Steuerpflichtigen gegeben und damit eine direkte Steuererhebung für die Finanzverwaltung zumutbar ist. Der österreichische Gesetzgeber bejaht zB auch bei einem ständigen Aufenthalt nach § 26 Abs 2 BAO eine unbeschränkte Steuerpflicht ohne dies mit einer allgemeinen Abzugsverpflichtung bei inländischen Auszahlenden der Einkünfte zu verknüpfen. Der österreichische Gesetzgeber dürfte daher eine Erhebung der Steuer bei länger andauerndem Aufenthalt einer Person im Inland offenbar nicht als sonderlich problematisch erachten. Andererseits könnte im Lichte des zweiten Kriteriums bei einer mehrmaligen oder länger andauernden Tätigkeit im Inland auch vorgebracht werden, dass die Veranlagung für den leistenden, gebietsfremden Unternehmer keinen erheblichen Aufwand mehr mit sich bringt, da dieser – zumindest in gewissem Umfang – mit dem Rechtssystem (als auch der Sprache) des Aufnahmestaats bereits vertraut sein wird.

Abzugsverpflichtungen könnten vor diesem Hintergrund somit – neben dem Bestehen einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen – auch bei mehrmaligem oder län-

40) EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X, RN 50; in eine ähnliche Richtung auch EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, N, RN 38 und 49 f.

41) EuGH 29. 11. 2011, C-371/10, *National Grid Indus*, RN 71.

42) EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X, RN 52.

43) EuGH 29. 11. 2011, C-371/10, *National Grid Indus*, RN 73. Ein weiterer Unterschied der Rs *National Grid Indus* und der Rs X kann auch darin gesehen werden, dass der EuGH in der Rs *National Grid Indus* der möglichen Zusammenarbeit der nationalen Behörden durch die Beitreibungs-RL Bedeutung auf Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung beimaß (EuGH 29. 11. 2011, C-371/10, *National Grid Indus*, RN 78), während der Gerichtshof der Beitreibungs-RL in der Rs X ihre Effektivität versagte (EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, X, RN 47). Die Beitreibungs-RL dürfte daher nach Ansicht des EuGH zur Erhebung von Wegzugssteuern geeignet sein, nicht jedoch als „Ersatz“ für Quellensteuern.

44) Vgl *Lang*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (111).

45) Vgl idS auch *Simader*, Withholding Taxes 298 f. Trotz dieser Unterschiede könnte eine derartige Wahlmöglichkeit zugunsten des gebietsfremden, leistenden Unternehmers wohl dennoch – auch aus Sicht des Abzugsverpflichteten – ein gelinderes Mittel zur Zielerreichung als ein genereller Abzug an der Quelle sein. Der Leistungsempfänger wäre nämlich zumindest in manchen Fällen – auch wenn er dies nicht selbst entscheiden könnte – von seiner Abzugspflicht und damit auch der Haftung entbunden.

46) Vgl idS *Holthaus*, ISR 2014, 281, der auch eine Geschäftsstelle, ein Warenlager oder Einkaufs- und Verkaufsstellen für ausreichend erachtet, selbst wenn diese nicht die Voraussetzungen einer Betriebsstätte nach nationalem Recht erfüllen; in diese Richtung womöglich auch *GA Wathelet*, Schlussanträge 13. 2. 2014, C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov ua*, Nr 70.

ger andauerndem Aufenthalt des Leistungserbringers im Inland unionsrechtlich bedenklich sein. Eindeutige Schlussfolgerungen hierzu lässt das Urteil *Strojírny Prostejov ua* allerdings nicht zu.

4. Schlussfolgerungen für die österreichische Rechtslage

4.1. Die Arbeitskräftegestellung im Speziellen

Das vorliegende Urteil hat auch für das österreichische Recht Bedeutung.⁴⁷⁾ Auswirkungen könnten sich sowohl für den speziellen Bereich der internationalen Arbeitskräftegestellung als auch für Abzugssteuern iSd §§ 99 iVm 100 EStG allgemein ergeben (siehe hierzu 4.2.). Darüber hinaus sind auch Auswirkungen auf die Kommunalsteuer denkbar.⁴⁸⁾

Bei internationalen Arbeitskräftegestellungen verfolgt die österreichische Finanzverwaltung eine dem tschechischen System ähnliche Vorgehensweise: Gem § 99 Abs 1 Z 5 iVm § 100 Abs 2 EStG ist der inländische Gestellungsnehmer grds verpflichtet, bei Zahlung des Gestellungsentgelts eine Abzugssteuer iHv 20 % vom Bruttobetrag einzubehalten und haftet hierfür. Diese Abzugssteuer auf das Gestellungsentgelt gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung – trotz zweifelhafter gesetzlicher Grundlage – auch eine allfällige Steuerpflicht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit der entsandten, im Inland tätigen Arbeitnehmer ab. Abgeleitet wird diese Auffassung aus § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG.⁴⁹⁾ Diese Abzugsverpflichtung und Haftung – die im rein nationalen Sachverhalt mangels Arbeitgeberbereitschaft des Gestellungsnehmers im Regelfall nicht besteht – ist auf Basis des vorliegenden Urteils in weiten Bereichen mit den Grundfreiheiten vereinbar.⁵⁰⁾

Nur für den Fall einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Gestellers bestehen unionsrechtliche Zweifel: Neben der Berufung auf ein DBA-Diskriminierungsverbot (siehe hierzu allgemein noch Abschnitt 4.2) ist eine Befreiung von der Abzugsverpflichtung auf das Gestellungsentgelt zwar auch dann möglich, wenn nachgewiesen wird, dass der ausländische Gesteller (oder der Gestellungsnehmer) den lohnsteuerlichen Pflichten gem §§ 76 ff EStG nachkommt (siehe § 5 Abs 3 DBA-EVO idF BGBl III 2006/44). Verfügt der ausländische Gesteller nun im Inland über eine Betriebsstätte, wird idR auch die Voraussetzung einer Lohnsteuer-Betriebsstätte nach § 81 EStG erfüllt sein und somit im Regelfall wohl auch eine Lohnsteuer-Abfuhrpflicht auf Seiten des Gestellers bestehen.

Für den Fall einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Gestellers kann der inländische Gestellungsnehmer somit der Abzugsverpflichtung entgehen. Beachtenswert ist allerdings, dass

der ausländische Gesteller (!) für eine Befreiung von der Abzugssteuer einen Antrag nach § 5 Abs 3 DBA-EVO beim FA Bruck Eisenstadt Oberwart einbringen muss und den dadurch erwirkten Freistellungsbescheid dem Gestellungsnehmer vorzulegen hat.⁵¹⁾ Die Abzugsverpflichtung des Gestellungsnehmers ist bei einer inländischen Betriebsstätte des Gestellers daher nicht zwingend. Die formalen Anforderungen für eine Entlastung dürften jedoch recht hoch sein, insbesondere da der inländische Gestellungsnehmer auf die Mitwirkung des ausländischen Gestellers angewiesen ist. Für Fälle einer inländischen Betriebsstätte des Gestellers kann die österreichische Regelung daher aus unionsrechtlicher Sicht kritisch betrachtet werden.⁵²⁾

4.2. Abzugsverpflichtung und Haftung nach §§ 99 und 100 EStG im Allgemeinen

Neben diesem speziellen Fall der Arbeitskräftegestellung wird dem inländischen Empfänger einer Leistung im österreichischen Recht gem §§ 99 iVm 100 EStG auch in anderen Konstellationen eine Abzugsverpflichtung auferlegt, wenn der leistende Unternehmer nur beschränkt steuerpflichtig ist. Dies trifft insbesondere auf Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer und technischer Beratung (§ 99 Abs 1 Z 5 EStG) sowie auch auf Einkünfte aus der im Inland ausgeübten Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler und Sportler zu (§ 99 Abs 1 Z 1 EStG).

Der Wortlaut des § 99 EStG bezieht sich dabei nicht auf das (Nicht-)Bestehen einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen.⁵³⁾ Nach Auffassung der Finanzverwaltung besteht eine Abzugsverpflichtung grds auch dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige im Inland über eine Betriebsstätte verfügt.⁵⁴⁾ Von dieser Abzugsverpflichtung wird allerdings abgesehen, wenn das einschlägige DBA ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthält,⁵⁵⁾ was innerhalb der EU der Regelfall sein wird.

Dennoch wird diese Auslegung des § 99 EStG durch die Finanzverwaltung im Lichte des vorliegenden EuGH-Urteils – zumindest für beschränkt Steuerpflichtige aus EU- und EWR-Staaten (mit Amts- und Vollstreckungshilfe) – nicht aufrechterhalten werden können. Bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Leistungserbringers darf der inländische Leistungsempfänger auf Basis des vorliegenden Urteils – unabhängig davon, ob im einschlägigen DBA ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthalten ist oder nicht und ob dessen Formalvoraussetzungen erfüllt werden⁵⁶⁾ – keiner Abzugsverpflichtung unterworfen werden.⁵⁷⁾ Sollte ein inländischer Leistungsempfänger in diesen Fällen zur Haftung herangezogen werden, kann er sich unmittelbar auf die Grundfreiheiten berufen. Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts

47) Zu den Auswirkungen auf das deutsche Recht *Holthaus*, ISR 2014, 281 f.
48) Siehe hierzu *Walsler*, Zulässigkeit des Steuerabzugs bei der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung, SWI 2014, 428 (432); *Haas*, ÖStZ 2014/840.
49) Siehe hierzu insb das Informationsblatt des BMF vom 1. 3. 2006 (Anhang zum Durchführungserlass vom 10. 3. 2006 zur DBA-EVO BGBl III 2005/92, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF 2006/127) sowie dessen Neufassung vom 1. 6. 2014 (Anhang 2 zum Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, BMF-AV 2014/102); Das Informationsblatt bezieht sich auf § 5 DBA-EVO sowie Abs 28-32 des Durchführungserlass vom 10. 3. 2006; siehe hierzu weiters auch EAS 3041 v. 24. 3. 2009, EAS 3284 v. 15. 6. 2012; EAS 3305 v. 23. 11. 2012; EAS 3313 v. 21. 12. 2012; kritisch zur österreichischen Regelung und Gesetzmäßigkeit der Vorgehensweise *Loidl/Moshammer*, Be-/Entlastung ausländischer Gesteller: Arbeitskräftegesteller als Blitzableiter der Finanzverwaltung, SWI 2013, 392 (392 ff); *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, Beschränkte Steuerpflicht: indirekt erfasste Einkünfte, SWK 2012, 1483 (1483 f); kritisch zur Rückerstattungsmöglichkeit einer derartigen Abzugssteuer *Nowotny/Precht-Aigner*, Rückerstattung der Abzugssteuer bei Arbeitskräftegestellung an Gesteller oder Arbeitnehmer?, SWI 2014, 163 (163 ff).
50) Vgl auch *Walsler*, SWI 2014, 431.

51) Siehe hierzu EAS 3284 v. 15. 6. 2012.
52) Kritisch ebenso, auch unter Beachtung des DBA-Diskriminierungsverbots, *Walsler*, SWI 2014, 431 f.
53) Systematisch dürfte § 99 EStG aber für jene Fälle gedacht sein, bei denen zwar gewerbliche Einkünfte vorliegen, aber keine Betriebsstätte im Inland unterhalten wird (vgl *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG (2011) § 99 Tz 19).
54) EAS 1790 v. 8. 2. 2002; EStR 2000, Rz 8009; so implizit womöglich auch VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118.
55) EAS 1193 v. 15. 12. 1997; EAS 1372 v. 23. 11. 1998; EAS 3249 v. 31. 10. 2011.
56) Kritisch unter Hervorhebung der unterschiedlichen Wirkungsrichtung des DBA-Diskriminierungsverbots und dessen Formalvoraussetzungen *Walsler*, SWI 2014, 431 f.
57) Vgl *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit bei Quellensteuerpflicht für in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Unternehmen mit Zweigniederlassung im Inland, SWI 2014, 392 (395).

bewirkt in diesen Konstellationen eine Verdrängung der Abzugsverpflichtung als auch der Haftung des §§ 99 iVm 100 EStG.

In Fällen, in denen der beschränkt Steuerpflichtige demgegenüber nur „gelegentlich“ im Inland tätig wird, dürfte die Abzugsverpflichtung als auch die Haftung des inländischen Leistungsempfängers aus unionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden sein.⁵⁸⁾ Offen bleibt – sowohl für Fälle der Arbeitskräftegestaltung als auch für alle anderen Fälle des § 99 EStG –, ob auch bei länger andauernder oder mehrmaliger Tätigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen im Inland (ohne Begründung einer Betriebsstätte) eine Abzugsverpflichtung zu unterbleiben hat.⁵⁹⁾ Die Erwägungen des EuGH könnten auch in jenen Fällen gegen eine Abzugsverpflichtung sprechen, in denen aufgrund der Anzahl und/oder Dauer der Tätigkeit im Inland anzunehmen ist, dass der Leistende mit dem nationalen Rechtssystem (und der Sprache) bereits vertraut ist und der Steuerpflichtige zudem durch den mehrmaligen/dauerhaften Aufenthalt für die Steuerverwaltung auch einfacher greifbar erscheint. In welchen

Konstellationen und insbesondere ab welcher Anzahl von Tagen oder Wochen diese Voraussetzungen erfüllt sind, lässt sich nur schwer allgemein beantworten.

5. Zusammenfassung

In den verbundenen Rs *Strojírny Prostejov ua* hatte der EuGH Gelegenheit seine bisher aus Sicht der Mitgliedstaaten großzügige Beurteilung von Abzugssteuern zu überdenken. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil die Vereinbarkeit des Steuerabzugs an der Quelle mit den Grundfreiheiten insoweit eingeschränkt, als er diese Erhebungsmethode bei inländischer *Präsenz* des beschränkt Steuerpflichtigen zur Sicherstellung einer effektiven Steuererhebung nicht erforderlich erachtet. Diese Feststellung hat auch für die Abzugsverpflichtung nach §§ 99 iVm 100 EStG Bedeutung, da diese grds auch bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen greift. Im Lichte des vorliegenden Urteils darf ein inländischer Leistungsempfänger bei inländischer Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen nicht zum Abzug verpflichtet und daher auch nicht zur Haftung herangezogen werden.

Auf welches Argument der Gerichtshof die Unzulässigkeit der Abzugssteuer bei *Präsenz* des ausländischen Dienstleisters konkret stützt, lässt sich aus der Rechtsprechung nicht eindeutig ableiten. Ob diese Grundsätze daher auch auf andere Konstellationen, wie eine mehrmalige oder dauerhafte Tätigkeit im Inland (ohne Begründung einer Betriebsstätte), übertragen werden können, ist zweifelhaft. Es lassen sich allerdings Argumente dafür finden, dass eine Abzugsverpflichtung zu Lasten des inländischen Leistungsempfängers auch in anderen Fällen überschießend sein könnte.

58) Vgl idS *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 143; *Waser*, SWI 2014, 431. Beanstanden könnte man an der österreichischen Regelung unter dem Aspekt der Verhältnismäßigkeit zwar womöglich, dass der österreichische Gesetzgeber bei der Festlegung von Abzugsverpflichtungen nicht sehr konsistent vorgeht. So erscheint die Auswahl der Tätigkeiten und Berufsgruppen, die im Rahmen des § 99 EStG einer Quellensteuer unterworfen werden, eher zufällig. Wenn ein Staat bei vergleichbaren Tätigkeiten im Inland (wie zB bei einem gebietsfremden Rechtsanwalt) nun aber keine Notwendigkeit der Erhebung einer Quellensteuer zur Sicherstellung der Steuererhebung sieht, könnte vorgebracht werden, dass der Staat sich dieser Rechtfertigungsmöglichkeit selbst begeben hat (vgl *Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 545; *Lang*, SWI 2007, 22 ff). Allerdings hat der EuGH in der Rs *Haribo* angedeutet, dass im Steuerrecht kein derart strenger Maßstab an die kohärente Ausgestaltung einer Regelung zu stellen sein dürfte (siehe EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo*, RN 71).

59) In diese Richtung *Holthaus*, ISR 2014, 281.



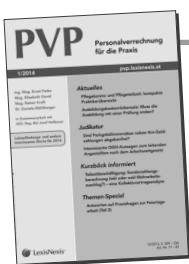
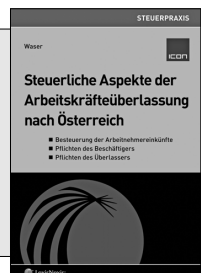
Foto Stephan Huger

Die Autorin:

Dr. Karoline Spies ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien. Die Autorin dankt Prof. Michael Lang und Dr. Kasper Dziurdz für die kritische Durchsicht des Beitrags und Anmerkungen.

ÖStZ-Buchtipp:

Waser
**Steuerliche Aspekte der
 Arbeitskräfteüberlassung
 nach Österreich**
 Wien 2014, 112 Seiten
 Preis: 39,- €
 ISBN: 9783700757269



Personalverrechnung für die Praxis – pvp.lexisnexus.at

- Viele Beispiele & Fälle aus dem praktischen Alltag der Personalverrechnung
- Komplexe Inhalte leicht verständlich und praxisbezogen aufbereitet
- Anschauliche Graphiken, wertvolle Tipps und nützliche Checklisten
- Übersicht über Gesetzesänderungen und neue Gerichtsentscheidungen

Jahresabonnement 2014
 12 Ausgaben um nur € 159,-

Online-Archiv inklusive!

Zeitschriftenarchiv & News zum Thema: pvp.lexisnexus.at!

Bestellen Sie jetzt:
 E-Mail: bestellung@lexisnexus.at