

Rezension**Einkommensteuerrecht und Gemeinschaftsrecht****Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf das österreichische Steuerrecht**

VON DR. MICHAEL LANG\*)

2008 ist der von *Baldauf, Kanduth-Kristen, Laudacher, Lenneis und Marschner* verfasste EStG-Kommentar erstmals erschienen. Vorbild dieses damals bereits 1.600 Seiten starken Werkes ist der deutsche *Schmidt*-Kommentar, der 2008 gerade in der 27. Auflage veröffentlicht wurde. Der *Schmidt*-Kommentar ist für seine Prägnanz berühmt: Kaum eine andere Kommentierung ist in gleicher Weise straff formuliert und inhaltlich gehaltvoll. Den österreichischen Autoren ist es gelungen, ein Werk herauszubringen, das dem Vorbild des *Schmidt*-Kommentars vollends gerecht wird.

**1. Neue Maßstäbe**

Der EStG-Kommentar ist von Anfang an unter der Bezeichnung *Jakom* publiziert worden. Dieses Kürzel steht für „Jahreskommentar“. Verlag und Autoren haben sich auf diese Weise verpflichtet, jährlich eine Neuauflage herauszubringen. Tatsächlich liegt nun bereits die zweite Auflage vor. Damit wurden neue Maßstäbe gesetzt: Während es Loseblattwerke ihren Autoren ermöglichen, Nachlieferungen – auch – nach Maßgabe ihrer Arbeitsbelastung in die Welt zu setzen, fordert die Neuauflage eines gebundenen Werkes den Autoren ab, alle Teile gleichzeitig zu bearbeiten. Dass dies auf höchstem Niveau gelungen ist, soll exemplarisch anhand dreier im *Jakom* angesprochener Rechtsprobleme des Gemeinschaftsrechts gezeigt werden: Ist schon das Einkommensteuerrecht alleine aufgrund laufender Änderungen der Gesetzeslage und der Verwaltungspraxis sowie neuer Einsichten der Rechtsprechung und des Fachschrifttums eine äußerst dynamische Materie, wird dies unter dem Einfluss des – vom EuGH laufend fortentwickelten – Gemeinschaftsrechts noch verstärkt.

**2. Forschungsspenden als Betriebsausgaben**

Betriebsausgaben sind jedenfalls Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung von Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen, sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen – unter anderem – an „Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen“ und die „Österreichische Akademie der Wissenschaften“. Diese früher in § 4 Abs. 4 Z 5 EStG enthaltene Regelung ist mit dem StRefG 2009 – inhaltlich unverändert – in den neu geschaffenen § 4a Z 1 EStG übernommen worden, der auch Regelungen für Spenden für mildtätige Zwecke, die Entwicklungshilfe und die Hilfestellung in Katastrophenfällen vorsieht. Der Grund dafür dürfte – wie *Lenneis* vermutet<sup>1)</sup> – darin liegen, dass die Regelungen für den Spendenabzug in einer eigenen Vorschrift zusammengefasst werden sollten.

\*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law der WU und Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). – Frau Mag. Veronika Daurel danke ich für die kritische Durchsicht und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> Vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG<sup>2</sup> (2009) § 4a Tz. 1.

*Lenneis* hat bereits in der ersten Auflage des *Jakom* den Österreich-Bezug der gesetzlich genannten wissenschaftlichen Institutionen als gemeinschaftsrechtlich bedenklich erachtet.<sup>2)</sup> Diese Zweifel haben in der Zwischenzeit zusätzliche Nahrung bekommen: Der EuGH hat in der Rs. *Persche* eine deutsche Regelung, die die Abzugsfähigkeit auf Spenden an in Deutschland ansässige gemeinnützige Institutionen beschränkt hat, als gemeinschaftsrechtswidrig erachtet.<sup>3)</sup> Regelungen, die nur Spenden an österreichische Universitäten begünstigen, entsprechen der Kapitalverkehrsfreiheit ebenso wenig. Dementsprechend hat die Europäische Kommission Österreich zu einer Änderung seiner Rechtslage aufgefordert.<sup>4)</sup> Während im Fall von Spenden an die „*Österreichische Akademie der Wissenschaften*“ kaum Raum für eine gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation bleibt, könnte dies bei Spenden an Universitäten aber anders sein: Die Regelung des § 4a Z 1 EStG spricht nur allgemein von „*Universitäten*“ und sieht keinen ausdrücklichen Verweis auf die in § 6 UG 2002 genannten österreichischen Universitäten vor. Der in § 4a Z 1 EStG enthaltene Verweis auf das UG 2002 bezieht sich nur auf die Lehraufgaben, nicht aber auf die anderen Tatbestandsvoraussetzungen, was ebenfalls ein weites Verständnis des Begriffs der Universität nahelegt. Der Umstand, dass § 4a Z 1 EStG mit Fakultäten und Instituten mögliche Untergliederungen der Universität nennt, die nach dem UG 2002 keine Rechtspersönlichkeit haben, gar nicht zwingend eingerichtet sein müssen und – wenn sie eingerichtet sind – nicht einmal den Status von Organisationseinheiten in Forschung und Lehre (§ 20 Abs. 4 UG) haben müssen, während andere beispielhaft in § 20 Abs. 4 UG genannte Organisationseinheiten nicht in § 4a Z 1 EStG genannt sind, spricht zusätzlich dafür, den Begriff der Universität nicht ausschließlich auf die in Österreich ansässigen und auf Grundlage des UG 2002 bestehenden Universitäten zu beziehen.

### 3. Die Zulässigkeit der Erhebung der Quellensteuer im Anwendungsbereich der Beitreibungsrichtlinie

*Marschner* hat sich in der ersten Auflage des *Jakom* mit dem EuGH-Urteil *Scorpio* auseinandergesetzt und die im Schrifttum geäußerte Auffassung referiert, wonach im Anwendungsbereich der Beitreibungsrichtlinie die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern bei Zahlungen an Nichtansässige gemeinschaftsrechtlich zweifelhaft ist, wenn bei Zahlungen an Ansässige von einer derartigen Steuer Abstand genommen wird.<sup>5)</sup> *Scorpio* hat einen Sachverhalt vor dem Inkrafttreten dieser Richtlinie betroffen.<sup>6)</sup> Der EuGH hat damals die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern im Anwendungsbereich der Beitreibungsrichtlinie ausdrücklich offengelassen.<sup>7)</sup>

Mittlerweile ist das EuGH-Urteil in der Rs. *Truck Center* ergangen,<sup>8)</sup> mit dem sich *Marschner* in der zweiten Auflage ebenfalls auseinandersetzt.<sup>9)</sup> Auf den dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt war zwar die Beitreibungsrichtlinie auch nicht anwendbar, jedoch konnte Vollstreckungsamthilfe aufgrund eines zwischen den Beneluxstaaten vor langer Zeit abgeschlossenen und sich noch immer in Kraft befindlichen multi-

<sup>2)</sup> Vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG (2008) § 4 Tz. 313.

<sup>3)</sup> EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der amtlichen Slg.; kritisch *Fischer*, Das EuGH-Urteil *Persche* zu Auslandsspenden – die Entstaatlichung des Steuerrechts geht weiter, FR 2009, 249 (249 ff.).

<sup>4)</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung IP/09/428 vom 19. 3. 2009, Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Österreich auf, die diskriminierende Besteuerung von Zuwendungen in den Bereichen Wissenschaft und Forschung zu beenden.

<sup>5)</sup> Vgl. *Jakom/Marschner*, EStG, § 99 Tz. 6; kritisch auch *Doralt/Ludwig*, EStG<sup>9</sup> (2005) § 99 Tz. 1.

<sup>6)</sup> *Lang*, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht, in *Ballwieser/Grewe* (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel (2008) 545 (545 ff.); siehe auch EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9461, Rn. 36.

<sup>7)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9461, Rn. 37.

<sup>8)</sup> EuGH 22. 12. 2008, Rs. C-282/07, *Truck Center*, noch nicht in der amtlichen Slg.

<sup>9)</sup> Vgl. *Jakom/Marschner*, EStG<sup>2</sup>, § 99 Tz. 6.

lateralen völkerrechtlichen Vertrags geleistet werden.<sup>10)</sup> Mit Spannung war daher erwartet worden, ob der EuGH unter dieser Voraussetzung die Erhebung von Quellensteuern bei Zinszahlungen eines belgischen Schuldners an in Luxemburg ansässige Empfänger für zulässig erachtet, obwohl bei Zahlungen an in Belgien ansässige Empfänger keine Quellensteuer einbehalten wird. Der Umstand, dass im belgischen Fall die Vollstreckungsamtshilfe bloß aufgrund eines völkerrechtlichen Vertrags zu leisten ist, hätte den EuGH bewegen können, den Quellensteuerabzug als gerechtfertigt und verhältnismäßig anzusehen: Während die Anwendung der Beitreibungsrichtlinie in letzter Konsequenz von einem Mitgliedstaat im Wege eines Vertragsverletzungsverfahrens beim EuGH erzwungen werden kann, ist die Anwendung der Bestimmungen eines völkerrechtlichen Vertrags gemeinschaftsrechtlich nicht durchsetzbar.<sup>11)</sup>

Der EuGH hat zwar die Erhebung der Quellensteuer als zulässig angesehen, allerdings mit enttäuschender Begründung. Er hat die Vergleichbarkeit von Zinszahlungen an Ansässige und Nichtansässige generell verneint und ist erst gar nicht in die Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung eingestiegen:<sup>12)</sup> „*Erstens nämlich 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. [...] 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. [...] Somit werden zum einen, obschon der Mobiliensteuervorabzug nicht auf die von einer gebietsansässigen Gesellschaft an eine andere gebietsansässige Gesellschaft gezahlten Zinsen erhoben wird, diese Zinsen nach dem CIR 1992 doch vom belgischen Staat besteuert, weil sie bei der letztgenannten Gesellschaft wie deren andere Einkünfte auch der Körperschaftsteuer unterliegen. [...] Zum anderen behält der belgische Staat den Mobiliensteuervorabzug auf die von einer gebietsansässigen Gesellschaft an eine gebietsfremde Gesellschaft gezahlten Zinsen an der Quelle gemäß der Befugnis ein, die sich dieser Staat und das Großherzogtum Luxemburg mit dem belgisch-luxemburgischen Abkommen bei der Aufteilung ihrer Steuerhoheit gegenseitig zugestanden haben.*“

Im Ergebnis scheint der EuGH an der Vergleichbarkeit von Ansässigen und Nichtansässigen generell zu zweifeln.<sup>13)</sup> Mit seiner bisherigen durchaus differenzierenden Rechtsprechung – beispielhaft sollen *Avoir Fiscal*, *Saint-Gobain* und *Royal Bank of Scotland* genannt sein<sup>14)</sup> – lässt sich dieser Ansatz nicht in Einklang bringen. Auf die Möglichkeit der Vollstreckungsamtshilfe geht der EuGH – im Gegensatz zu den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott* – überhaupt nicht ein:<sup>15)</sup> „*Während nämlich die gebietsansässigen Empfängergesellschaften unmittelbar der Kontrolle der belgischen Steuerverwaltung mit der Möglichkeit einer Zwangsbeitreibung der Steuer unterliegen, verhält es sich bei den gebietsfremden Empfängergesellschaften anders, weil bei ihnen für die Steuereinzahlung*

<sup>10)</sup> Vgl. die Schlussanträge der GA *Kokott* vom 18. 9. 2008 zur Rs. C-282/04, *Truck Center*, noch nicht in der amtlichen Slg., Rn. 41 f.

<sup>11)</sup> Siehe dazu *Lang*, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*, *EC Tax Review* 2009, in Druck.

<sup>12)</sup> EuGH 22. 12. 2008, Rs. C-282/07, *Truck Center*, noch nicht in der amtlichen Slg., Rn. 42 ff.

<sup>13)</sup> Kritisch *Lang*, *EC Tax Review* 2009, in Druck; *Englisch*, *Comment on ECJ 22. 12. 2008 (Truck Center)*, *Highlights & Insights in European Taxation* 2009/2, 43 (43 ff.).

<sup>14)</sup> EuGH 28. 1. 1986, Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich (Avoir Fiscal)*, Slg. 1986, 273; 21. 9. 1999, Rs. C-307/97, *Saint-Gobain*, Slg. 1999, I-6161; 29. 4. 1999, Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651.

<sup>15)</sup> EuGH 22. 12. 2008, Rs. C-282/07, *Truck Center*, noch nicht in der amtlichen Slg., Rn. 48.

die Unterstützung der Steuerverwaltung ihres Sitzstaats erforderlich ist.“ Vor dem Hintergrund dieser oberflächlich begründeten und ohne Auseinandersetzung mit der Vorjudikatur ergangenen Entscheidung ist davon auszugehen, dass der EuGH künftig die Erhebung von Quellensteuern, die nur für Zahlungen an Nichtansässige zum Tragen kommen, ohne Weiteres billigen wird. Sofern *Truck Center* nicht ein einmaliger „Ausreißer“ bleibt, scheint § 99 EStG – als Rechtsgrundlage zur Erhebung von ausschließlich Nichtansässige treffenden Quellensteuern – gemeinschaftsrechtlich nicht mehr gefährdet.

#### 4. Verlustvortrag bei beschränkter Steuerpflicht

Die in § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG enthaltenen Beschränkungen des Verlustvortrags bei beschränkter Steuerpflicht sind schon seit langer Zeit Gegenstand gemeinschaftsrechtlicher Kritik.<sup>16)</sup> *Marschner* referiert diese Kritik und weist auch auf das erst vor kurzem ergangene Urteil des EuGH in der Rs. *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* hin.<sup>17)</sup> Dabei ist es um einen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen gegangen, der in Österreich eine Betriebsstätte hatte.<sup>18)</sup> Österreich gewährte keinen Verlustvortrag. Die Verluste konnten zunächst in Deutschland berücksichtigt werden, mussten aber dann dort nachversteuert werden. Letztlich wurden die Verluste nirgends berücksichtigt. In *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* hat der EuGH die deutsche Regelung als gemeinschaftsrechtskonform erachtet und ausschließlich Österreich als Betriebsstättenstaat für die von ihm festgestellte Beschränkung verantwortlich gemacht.

Dieses Urteil scheint tatsächlich – wie auch von *Marschner* angesprochen – jene Stimmen zu bestärken, die § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG als gemeinschaftsrechtswidrig ansehen.<sup>19)</sup> Allerdings steht *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* zumindest in einem Spannungsverhältnis zu *Lidl Belgium*.<sup>20)</sup> In *Lidl Belgium* hat der EuGH vom Betriebsstättenstaat keine Verlustberücksichtigung gefordert, sondern nur festgestellt, dass diese dort erfolgt, und daraus abgeleitet, dass der Ansässigkeitsstaat den Verlust nicht zu berücksichtigen braucht. Daraus könnte geschlossen werden, dass im Fall fehlender Verlustberücksichtigung im Betriebsstättenstaat der Ansässigkeitsstaat gemeinschaftsrechtlich verpflichtet ist, den Verlust abzuziehen. Die Rechtsprechung des EuGH, die in derartigen Konstellationen dazu neigt, die Rechtslage in beiden Vertragsstaaten gemeinsam in den Blick zu nehmen, scheint daher noch nicht ausgegoren. Das letzte Wort zur Verlustberücksichtigung ist noch nicht gesprochen. Wünschenswert wäre es, wenn der EuGH auch in solchen Fällen zu seiner sonst maßgebenden Rechtsprechung zurückkehrt, wonach er die Rechtslage in jedem Mitgliedstaat unabhängig von der Rechtslage in einem anderen Mitgliedstaat beurteilt. Dann ließen sich derartige Fälle auch überzeugender beurteilen.<sup>21)</sup>

#### 5. Würdigung

Die exemplarisch herausgegriffenen Rechtsprobleme zeigen: Der *Jakom* ist auf der Höhe der Zeit. Die Autoren setzen sich in der nunmehr vorliegenden zweiten Auflage mit den jüngsten Rechtentwicklungen auseinander. Die Neuauflage wird der Beratungs- und Verwaltungspraxis genauso wie der Rechtsprechung und dem Fachschrifttum wertvolle Impulse geben. Dem Werk ist eine große Verbreitung zu wünschen. Davon werden Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtspraxis profitieren.

<sup>16)</sup> Siehe etwa *Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, ÖStZ 2006, 154 (154 ff.); *Novacek*, Steuerberatkosten und Verlustabzug bei beschränkter Steuerpflicht, ÖStZ 2007, 131 (131 ff.); *Hruschka/Bendlinger*, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmer, SWI 2003, 271 (271 ff.); *Tumpel*, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 55 (55 ff.); *Doralt/Ludwig*, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 37.

<sup>17)</sup> Vgl. *Jakom/Marschner*, EStG<sup>2</sup>, § 102 Tz. 14.

<sup>18)</sup> EuGH 23. 10. 2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, noch nicht in der amtlichen Slg.

<sup>19)</sup> Vgl. *Jakom/Marschner*, EStG<sup>2</sup>, § 102 Tz. 14; bereits *Haslehner*, Das EuGH-Urteil *Wannsee* im Vergleich mit *AMID*, *Shell* und *Lidl Belgium* – Betriebsstättenverluste und kein Ende, SWI 2008, 561 (561 ff.).

<sup>20)</sup> EuGH 15. 5. 2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601; vgl. *Lang*, EC Tax Review 2009, in Druck.

<sup>21)</sup> Dazu *Lang*, EC Tax Review 2009, in Druck.