

Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger - Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall *Gerritse*?

WITHHOLDING TAX FOR NON-RESIDENTS

In many countries non-residents are subject to a special withholding tax with specific items of income. In the pending ECJ case *Gerritse* C-234/01 the German withholding tax for artists and sportsmen is examined by the ECJ with regard to its compatibility with the fundamental freedoms of the EC Treaty. On March 13, 2003, the advocate general *Léger* rendered his opinion on the case. According to his reasoning the German legislation is contrary to EU law. *Eva Burgstaller* and *Walter Loukota* examine the implications of the case for the Austrian withholding tax system for non-residents.

I. Die Rechtssache *Gerritse* C-234/01 und die zugrunde liegenden deutschen Rechtsnormen

Im vorliegenden Fall erzielte der niederländische Staatsbürger *Gerritse*, der in den Niederlanden ansässig war und in Deutschland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hatte, 1996 für die Tätigkeit als Schlagzeuger bei einem Radiosender ein Honorar von 6.000 DM. Diese Einkünfte unterliegen nach §§ 49 ff. dEStG der beschränkten Steuerpflicht¹⁾. Der deutsche Radiosender behielt daher gem. § 50 a Abs. 4 dEStG eine Steuer von 25 % ein und führte sie an das Finanzamt ab²⁾.

Gem. § 50 Abs. 5 Z 3 dEStG ist für beschränkt steuerpflichtige Künstler und andere Berufsgruppen eine Erstattungsmöglichkeit von einbehaltenen Abzugssteuern vorgesehen, wenn der Künstler nachweist, dass seine im Zusammenhang mit den Einnahmen stehenden Aufwendungen höher als die Hälfte der Einnahmen sind. Da der Künstler im vorliegenden Fall nur Aufwendungen geringeren Ausmaßes hatte (es handelte sich um 968 DM, mithin um etwa 20 % seiner Einnahmen), war er von der Steuererstattung ausgeschlossen. Dadurch hatte er den Nachteil, dass er der Steuer von 25 % seiner ungekürzten Einnahmen ausgesetzt war. Da Herr *Gerritse* seine Betriebsausgaben im Veranlagungsweg geltend machen wollte, stellte er 1998 einen Antrag, gemäß § 1 Abs. 3 dEStG als unbeschränkt Steuerpflichtiger in Deutschland behandelt zu werden³⁾. Der Antrag wurde vom Finanzamt Neuköln-Nord abgelehnt, da *Gerritse* keine der Voraussetzungen für die Optionsmöglichkeit nach § 1 Abs. 3 dEStG erfüllte, wonach die Option nur besteht, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum mindestens 90 % seines Welteinkommens in Deutschland erzielt hat oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12.000 DM im Kalenderjahr betragen. Herr *Gerritse* erhob gegen diesen Bescheid Berufung beim Finanzgericht Berlin und machte geltend, dass er einen Anspruch auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger habe, weil ein unbeschränkt Steuerpflichtiger in einer vergleichbaren Situation wegen des Grundfreibetrags von 2.095 DM nach § 32 a Abs. 1 Satz 2 Z 1 dEStG keine Steuer entrichten hätte müssen. Daher sei er gegenüber einem Inländer diskriminiert, was gegen Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Niederlassungsfreiheit nach Art. 52 EGV (jetzt Art. 43 EG), verstoße.

Das Finanzgericht Berlin legte dem EuGH im Vorabentscheidungsverfahren die Fragen vor, ob es gegen Art. 52 EGV (jetzt Art. 43 EG) verstößt, wenn eine Steuer von 25 % der Bruttoeinnahmen durch Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 Satz 1 sowie Satz 2 dEStG eingehoben wird und es keine Möglichkeit für den Steuerpflichtigen gibt, die Steuer im Veranlagungs- bzw. Erstattungsweg zurückzuerlangen.

II. Die Würdigung der Frage durch den Generalanwalt

Zunächst stellte der Generalanwalt *Léger* wenig überraschend fest, dass es sich im gegebenen Fall nicht um eine Frage der Niederlassungsfreiheit nach Art. 52 EGV (jetzt Art. 43 EG) handelt⁴⁾, sondern wegen des „vorübergehenden Charakters der selbstständigen Tätigkeit des Klägers die Vertragsvorschriften über den freien Dienstleistungsverkehr“⁵⁾ nach Art. 59 EGV (jetzt Art. 49 EG) zur Anwendung kommen.

Zum pauschalen Steuersatz von 25 % führte der Generalanwalt aus, dass es zulässig sei, Gebietsansässige und Gebietsfremde steuerlich unterschiedlich zu behandeln, da sich diese „im

Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation⁶⁾ befänden. Dem Grunde nach bestünden demnach keine Bedenken gegen eine pauschale Abzugssteuer. Die Höhe der Abzugssteuer, der Steuersatz, müsse im Lichte des EuGH-Urteils *Asscher*⁷⁾ gesehen werden, wonach dem beschränkt Steuerpflichtigen kein höherer Steuersatz abverlangt werden kann als einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, wenn seine im Tätigkeitsstaat erzielten Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Steuerprogression unterliegen. In der vorliegenden Fallkonstellation sieht der Generalanwalt keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit in der Höhe der deutschen Abzugssteuer und der pauschalen Form der Einhebung, da die Steuerbelastung bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht nach dem progressiven Tarif für die Einkünfte des Herrn *Gerritse* 26,5 % betragen hätte und daher im Vergleich dazu ein Pauschalsteuersatz von 25 % keine Benachteiligung bringt⁸⁾. Zur Tatsache, dass *Gerritse* den Grundfreibetrag nicht geltend machen kann, stellte der Generalanwalt in Anlehnung an die Stellungnahmen des Finanzgerichts Berlin, der finnischen Regierung und der Kommission fest, dass die Sicherung des Existenzminimums Sache des Wohnsitzstaates ist und nicht Sache der Staaten, in denen der Steuerpflichtige sonst noch Einkünfte hat. Argumentiert wird dies mit der sozialen Zielsetzung des Grundfreibetrages⁹⁾. Schließlich behandelt der Generalanwalt die Frage, ob eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung darin liegen könnte, dass der Kläger keine Möglichkeit hat, seine Betriebsausgaben im Veranlagungsweg geltend zu machen. Dabei führt *Léger* aus: „Der dem Kläger nach seiner Behauptung durch die Ungleichbehandlung nach der deutschen Regelung entstandene Nachteil ist jedoch offensichtlich.“¹⁰⁾ Die Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben führe dazu, dass ein höherer Betrag als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die diese abziehen könnten, besteuert wird¹¹⁾. Für dieses Ergebnis spielte eine Rolle, dass der Steuerpflichtige „im Übrigen“ die Aufwendungen auch in seinem Wohnsitzstaat nicht abziehen konnte,¹²⁾ was daran liegt, dass das zugrunde liegende Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland als Tätigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Einkünften des ausländischen Künstlers zuweist.

Als mögliche Rechtfertigung für den Ausschluss des Betriebsausgabenabzuges prüfte der Generalanwalt das Argument der steuerlichen Kohärenz und verwarf es mit eher knapper Begründung: Zwar würde der Pauschalsteuersatz von 25 % einen Vorteil für beschränkt Steuerpflichtige darstellen, doch ließe sich der für das Vorliegen von steuerlicher Kohärenz notwendige unmittelbare Zusammenhang dieses Vorteils mit dem Ausschluss des Abzuges von Betriebsausgaben von der Bemessungsgrundlage nicht erkennen¹³⁾.

Da der Generalanwalt auch keine anderen Rechtfertigungsgründe ausmachen kann, steht seiner Ansicht nach „das Gemeinschaftsrecht den Vorschriften des deutschen Einkommensteuerrechts entgegen, nach denen die Einkünfte eines Gebietsansässigen und die Einkünfte eines Gebietsfremden insofern unterschiedlich besteuert werden, als beim Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte und beim Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte besteuert werden“¹⁴⁾.

III. Bedeutung der Rechtsache *Gerritse* C-234/01

1. Würdigung

Innerhalb der EU sind Diskriminierungen von Gebietsfremden gegenüber Gebietsansässigen als Verstoß gegen die Grundfreiheiten grundsätzlich verboten. Dies gilt allerdings nur, wenn sich die Gebietsansässigen in einer mit unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichbaren Situation befinden. Die Rs. *Gerritse* bestätigt, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger auch dann in einer mit unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichbaren Situation sein kann, wenn er im Aufnahmestaat nicht seine überwiegenden Einkünfte erzielt. Herr *Gerritse* hatte als holländischer Künstler nur einen ganz geringen Teil seiner Einkünfte in Deutschland bezogen. Dies stützt die in der Literatur bereits vertretene Auffassung, dass die im Fall *Schumacker*¹⁵⁾ aufgestellte Voraussetzung der überwiegenden Einkommenserzielung nur im Bereich der Berücksichtigung persönlicher und familiärer Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine Rolle für die Vergleichbarkeit beschränkt Steuerpflichtiger spielt¹⁶⁾. Geht es hingegen um andere Regelungen hinsichtlich des materiellen Steueranspruches (wie Bemessungsgrundlage, Steuersatz, verfahrensrechtliche Regelungen), sind beschränkt Steuerpflichtige mit unbeschränkt Steuerpflichtigen generell vergleichbar¹⁷⁾. Dies zeigte bereits das EuGH-Urteil *Asscher*, in dem sich ein in Belgien wohnhafter Steuerpflichtiger erfolgreich gegenüber den

Niederlanden auf die Dienstleistungsfreiheit berief, als er - mit vergleichsweise geringem Einkommen - einem höheren Steuersatz als unbeschränkt Steuerpflichtige ausgesetzt war (25 % statt 12 %).¹⁸⁾ Ein auf überwiegende Einkommenserzielung im Quellenstaat eingeschränktes Optionsrecht zur unbeschränkten Steuerpflicht, wie es etwa in Österreich und Deutschland verankert ist, kann eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit jedenfalls nicht in allen Fällen beseitigen.

Auf dieser Grundlage verwundert es nicht weiter, dass die fehlende Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben dann zu einer Diskriminierung führt, wenn sie eine Überbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Folge hat.¹⁹⁾ Die Rs. *Gerritse* macht in der Folge klar, dass zur Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung der Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz nicht erfolgreich ins Treffen geführt werden kann. Damit liegen die Ausführungen des Generalanwalts auf der Linie der bisherigen Rechtsprechung,²⁰⁾ wonach steuerliche Kohärenz voraussetzt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Nachteil einerseits und dem steuerlichen Vorteil andererseits besteht. Vom Vorliegen eines derartigen unmittelbaren Zusammenhanges geht der EuGH nur aus, wenn die Höherbesteuerung einerseits und die Steuervergünstigung andererseits eine untrennbare Regelungseinheit bilden.²¹⁾ Dies ist bei dem Zusammenhang zwischen dem niedrigen Pauschalsteuersatz von 25 % und der fehlenden Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben nicht der Fall. Ergänzend könnte hinzugefügt werden, dass schon alleine die Tatsache, dass sich der deutsche Gesetzgeber bei anderen Einkünften zu einer Steuererstattung auf Antrag oder zu einer Pflichtveranlagung entschlossen hat, zeigt, dass ein notwendiger Zusammenhang zwischen niedrigem Steuersatz und fehlender Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nicht besteht. Außerhalb von kohärenten Systemen ist ein Vorteilsausgleich durch Nachteile nach gefestigter Rechtsprechung hingegen nicht zulässig (sog. Kompensationsverbot).²²⁾

2. Auswirkungen auf die österreichische Rechtslage

Zunächst ist zu untersuchen, inwieweit die auf dem Prüfstand des EuGH stehenden Normen des deutschen Einkommensteuerrechts mit den österreichischen vergleichbar sind. Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern unterliegen nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG dem Steuerabzug. Dieser wird vom vollen Betrag der Betriebseinnahmen (§ 99 Abs. 2 EStG) vorgenommen und beträgt 20 % (§ 100 Abs. 1 EStG). Die Steuereinhebung ist also wie in Deutschland als Abzugssteuer von den Bruttoeinnahmen konzipiert.

Die für die österreichische Rechtslage interessante Frage ist, inwiefern die Veranlagungsmöglichkeit von beschränkt Steuerpflichtigen von dieser Causa berührt wird. Bei der Veranlagungsmöglichkeit von Gebietsfremden weichen die österreichischen Regelungen nämlich von den deutschen ab. Österreich räumt beschränkt steuerpflichtigen Künstlern generell die Veranlagungsmöglichkeit nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG ein. Zunächst ist dabei festzustellen, dass nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG ein Ausschluss der Abzugsfähigkeit für Betriebsausgaben besteht, die „ohne Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises an Personen geleistet wurden die hiermit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen“. Das Erfordernis von Besteuerungsnachweisen bei beschränkt Steuerpflichtigen kann als eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs gesehen werden, die eine Schlechterstellung beschränkt Steuerpflichtiger darstellt. Dies stieß in der Literatur bereits auf Kritik.²³⁾

Einschneidend würde sich ein EuGH-Urteil, das den Ausführungen des Generalanwalts folgt, auf die österreichischen Regelungen auswirken, die für bestimmte Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger eine Veranlagungsmöglichkeit ganz ausschließen. Dies ist bei den steuerabzugspflichtigen Einkünften nach § 99 Abs. 1 Z 3 - 5 EStG der Fall, da hier die Abgeltungswirkung des § 102 Abs. 4 EStG zur Anwendung kommt. Das betrifft Einkünfte aus der Überlassung von Rechten (z. B. Lizenzgebühren), Aufsichtsratsvergütungen, Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer und technischer Beratung und Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften - sofern diese Einkünfte nicht über eine inländische Betriebsstätte bezogen werden, was die Pflicht zur Veranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 2 EStG zur Folge hätte.

Die österreichische Abzugssteuer führt in diesen Fällen zu einer Überbesteuerung im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, wenn hohe Aufwendungen bestehen. Wenn etwa inländische Lizenzgebühren von 100 erzielt werden und damit Aufwendungen von 90 im Zusammenhang stehen, wird nach der Gesetzeslage eine Steuer von 20 erhoben, was ein 200%ige Steuerbelastung der

Nettoeinkünfte bewirkt. Die Steuer kann im anderen Staat - wenn nicht überhaupt die Freistellungsmethode vorgesehen ist - nicht zur Gänze angerechnet werden, weil die Anrechnung im Normalfall mit dem Betrag der Steuer des Ansässigkeitsstaats begrenzt ist, der auf diese Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Deshalb führt die angesprochene Überbesteuerung regelmäßig auch zu einer empfindlichen internationalen Doppelbesteuerung für die betroffenen beschränkt Steuerpflichtigen.

Die fehlende Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die sich in der Rs. *Gerritse* für Einkünfte eines Künstlers als EG-widrig herausstellte, muss auch bei anderen Einkünften die gleichen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken bewirken. Das Problem stellt sich bei der österreichischen Rechtslage sogar in verschärfter Form. Ist nach der dem Fall *Gerritse* zugrunde liegenden deutschen Rechtslage ein Abzug von Aufwendungen immerhin dann zulässig, wenn die Aufwendungen mehr als 50 % der Einnahmen betragen, ist nach österreichischem Recht die Veranlagung und damit der Abzug von Aufwendungen generell, also auch bei im Vergleich zu den Einnahmen hohen Aufwendungen, ausgeschlossen. Ein exzessives Ausmaß an Besteuerung, etwa in Verlustsituationen, kann nach deutscher Rechtslage gar nicht eintreten. Dennoch ortete der Generalanwalt einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht. Dies müsste dann noch viel eher für die österreichische Rechtslage gelten, die - für die genannten Einkünfte - einen undifferenzierten Ausschluss der Abzugsfähigkeit vorsieht.

Es muss allerdings eingeräumt werden, dass sich bei den in Österreich vom dargestellten Problem betroffenen Einkünften bereits durch die Doppelbesteuerungsabkommen eine gewisse Erleichterung ergibt, weil die DBA Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich einiger betroffener Einkünfte nehmen, was vor allem daran liegt, dass Unternehmensgewinne ohne Betriebsstätte in Österreich nach Art. 7 MA nicht in Österreich besteuert werden können. Allerdings entziehen die DBA Österreich das Besteuerungsrecht bei weitem nicht für alle betroffenen abzugspflichtigen Einkünfte, wie eine Betrachtung des bestehenden DBA-Netzes Österreichs zeigt. So sehen etliche der von Österreich mit anderen EU-Staaten abgeschlossenen Abkommen ein (eingeschränktes) Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Lizenzgebühren vor²⁴). Auch für Aufsichtsratsvergütungen hat i. d. R. Österreich als Sitzstaat der betreffenden Gesellschaft das Besteuerungsrecht. Bei diesen Einkünften ist nach der Rs. *Gerritse* von einer gemeinschaftsrechtswidrigen Diskriminierung auszugehen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass Einschränkungen der Veranlagungsmöglichkeit von Gebietsfremden vor dem Hintergrund der Rs. *Gerritse* gemeinschaftsrechtlich nur schwer haltbar sind, zumal die der deutschen Regelung idente Option nach § 1 Abs. 4 EStG, wonach ein beschränkt Steuerpflichtiger auf Antrag als unbeschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln ist, nicht in allen Fällen Abhilfe schafft. Ziel sollte daher sein, eine Veranlagungsmöglichkeit für alle beschränkt Steuerpflichtigen in Österreich zu schaffen.

*) MMag. Eva *Burgstaller* ist Vertragsassistentin am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, Mag. *Walter Loukota* ist Universitätsassistent und Lehrbeauftragter am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

¹) Vgl. zum allgemeinen System der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland *Berg/Schanne*, General Principles of Non-resident Taxation in Germany, Tax Notes International 2002, 715 (715 ff.).

²) Vgl. allgemein zum Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Künstlern in Deutschland etwa *Maßbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens (1991) 216 ff.; *Grams*, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern (1999) 35 ff.

³) Mit der Einführung der Option auf unbeschränkte Steuerpflicht wurde der EuGH-Entscheidung *Schumacker* Rechnung getragen, wonach es eine ungerechtfertigte Diskriminierung darstellt, wenn die persönlichen Verhältnisse eines Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates im

Beschäftigungsstaat nicht berücksichtigt werden und dieser daher im Vergleich mit anderen Steuerpflichtigen schlechter behandelt wird. EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225; vgl. auch EuGH 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*, Slg. 1999, I-5451; vgl. zum Fall *Schumacker Toifl*, Der Fall „Schumacker“ - neue EuGH-Rechtsprechung zur Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, SWI 1995, 149 (149 ff.).

4) Vgl. bereits *Cordewener*, Pending Cases Filed by German Courts: the Langhorst-Hohorst Case, the Schilling Case, the Arnoud *Gerritse* Case and the Ulf *Thomsen* Case, in *Lang* (Hrsg.) Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 35 (94).

5) Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 15.

6) Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 26; vgl. dazu EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 *Schumacker*, Slg. 1995 I-225, 260 Zr 31; EuGH 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 *Wielockx*, Slg. 1995 I-2493, 2515 Rz. 18.

7) EuGH 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rz. 36.

8) Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 33. Eine andere Fallkonstellation liegt vor, wenn die Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen so gering wären, dass bei einer Veranlagung zum progressiven Tarif eine Belastung von weniger als 25 % bestünde. Zu dieser Fallkonstellation trifft der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen keine Aussage. In der beschriebenen Analyse des Generalanwalts einen Freibrief für pauschale Abzugssteuern unter Versagung von steuerfreien unteren Einkommensteilen zu sehen, wäre daher jedenfalls eine zu weit gehende Lesart.

9) Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 31 f.

10) Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 43.

11) Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 43.

12) Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 44.

13) Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 49.

14) Schlussantrag des Generalanwalts *Léger* vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Rz. 50.

15) EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*.

16) EuGH 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*; selbst im Bereich der persönlichen Verhältnisse sind die *Schumacker*-Grundsätze durchaus heftig bestritten: siehe *Wattel*, Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances, ET 2000, 210; *Schnitger*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse?, IStR 2002, 478.

17) *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), 890 ff.

18) *Kramer*, Beschränkte Steuerpflicht und Europarecht - Anmerkungen zum Ascher-Urteil des EuGH, RIW 1996, 951; *Saß*, Ausländernachteil beim Einkommensteuertarif als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht, DB 1996, 1604 (1607); *Dautzenberg*, Reformbedarf bei der beschränkten Steuerpflicht nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Ascher, DB 1996, 2248.

19) Vgl. schon *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 389; zur europarechtlichen Kritik an der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler in Deutschland,

Grams, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern (1999) 48 ff.; *derselbe* bewertet das Steuermodell von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern in Großbritannien als vorbildlich; vgl. *Grams*, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern im Vereinigten Königreich, IWB 2003, Fach 5, Gruppe 2, 401 (401 ff.).

²⁰⁾ Zur Kohärenz als gemeinschaftsrechtlicher Rechtfertigungsgrund: EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*; 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*; 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*; 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*; 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*; 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*; 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*; 13. 4. 2000, Rs. C-251/98, *Baars*; 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*; 12. 12. 2002, Rs. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*.

²¹⁾ Vgl. *Stangl*, Der Begriff der steuerlichen Kohärenz nach den Urteilen Baars und Verkooijen, SWI 2000, 463 (464); *Sedemund*, Die Bedeutung des Prinzips der steuerlichen Kohärenz als Rechtfertigungsaspekt für Eingriffe in die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, IStR 2001, 190 (192); *Cordewener*, Pending Cases Filed by German Courts, in: *Lang* (Hrsg.) *Direct Taxation: Recent ECJ Developments* (2003) 35 (50); *Schuch*, Pending Cases Filed by the Austrian Courts, in: *Lang* (Hrsg.) *Direct Taxation* 137 (145 f.).

²²⁾ *Thömmes*, Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht, in: *Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk* (1997), 795 (819); *Eckhoff*, in *Birk* (Hrsg.) *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts* (1995), 497; *Ruppe*, Gemeinschaftsrechtliche Einflüsse auf das österreichische Steuerrecht, in *Aicher/Holoubek/Korinek* (Hrsg.) 183 (202). *Saß*, Einfluß des Europarechts auf deutsche Ertragsteuern in der Währungsunion, *StuW* 1999, 166.

²³⁾ Vgl. zur Frage der europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Beurteilung ausführlich: *Lang/W. Loukota*, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (67 ff.).

²⁴⁾ Spanien, Portugal, Finnland: jeweils generell 5 %; DBA Ö mit allen EU-Staaten außer Spanien und Frankreich: 10%ige Quellensteuer bei Lizenzzahlung an Muttergesellschaft oder Hauptgesellschafter.