

■ RdW 2006/715, 783

Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht?

Das EuGH-Urteil in der Rs *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*

Am 3. Oktober 2006 hat der EuGH mit seinem Urteil in der Rs *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (C-290/04)¹⁾ einen weiteren Schritt zur steuerlichen Gleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger gesetzt. Am Prüfstand des EuGH stand die deutsche Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, wobei die an den EuGH herangetragenen Fragen weit über jene der Rs *Gerritse* (C-234/01) hinausgingen und damit insgesamt den Nerv bestehender Abzugssteuersysteme trafen. Im Beitrag werden die wesentlichsten Aussagen des Urteils dargestellt und mögliche Auswirkungen auf die österreichische Rechtslage aufgezeigt.

Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M.
Wirtschaftsuniversität Wien

1. Abzugsbesteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen in der Rechtsprechung des EuGH

Mit der unterschiedlichen Besteuerung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen hatte sich der EuGH bereits seit dem Beginn seiner Rechtsprechung zu den direkten Steuern zu befassen²⁾. Seit seinem Urteil in der Rs *Schumacker*³⁾ hält er in diesem Zusammenhang mittlerweile schon fast gebetsmühlenartig fest, dass sich „im Hinblick auf die direkten Steuern [...] Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation [befinden]“⁴⁾. Folglich führt nach Ansicht des EuGH auch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung dieser beiden Gruppen zu keinem Verstoß gegen die in den Grundfreiheiten verankerten Diskriminierungsverbote⁵⁾. Dieser grundsätzliche Unterschied zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen bezieht sich laut EuGH allerdings nur auf die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes des Steuerpflichtigen⁶⁾. Was hingegen den „einkünftebezogenen Bereich“ der Bemessungsgrundlage und den anwendbaren Steuersatz betrifft, befinden sich be-

beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sehr wohl in einer objektiv vergleichbaren Situation, die daher auch grundsätzlich eine Gleichbehandlung erfordert⁷⁾.

Aufgrund des durch die Rechtsprechung des EuGH zunehmend konkretisierten und damit aber auch begrenzten Spielraumes für zulässige Differenzierungen zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen wurden bereits sehr früh gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger vorgebracht⁸⁾. Das dazu bislang einschlägigste Urteil war die Rs *Gerritse*, in der der EuGH Teilbereiche des deutschen Steuerabzugssystems auf seine Vereinbarkeit mit der Dienstleistungsfreiheit überprüfte⁹⁾. Die wesentlichsten Aussagen dieses Urteils lassen sich dabei wie folgt zusammenfassen:

Was den pauschalen Steuersatz anbelangt, dem ausschließlich beschränkt Steuerpflichtige unterworfen wurden, so gebietet das Gemeinschaftsrecht eine Günstigkeitsprüfung. Es ist demnach zu überprüfen, ob der auf die (Netto-)Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen anzuwendende Pauschalsteuersatz höher ist als jener Steuersatz, der sich bei Anwendung des für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden progressiven Steuertarifs ergeben würde. Dabei ist jedoch dem beschränkt Steuerpflichtigen im Einklang mit der *Schumacker*-Rechtsprechung ein Grundfreibetrag zur Sicherung eines steuerfreien Existenzminimums grundsätzlich nicht zu gewähren¹⁰⁾. Der Besteuerung auf Bruttobasis, also der Erhebung der Steuer vom Bruttoertrag ohne Möglichkeit einer anschließenden Steuerveranlagung, aufgrund derer etwaige zu viel bezahlte Steuern rückerstattet werden können, erteilte der EuGH hingegen eine eindeutige Absage. Somit wurde geklärt, dass der Ausschluss des Abzugs von Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden, einen nicht rechtfertigbaren Verstoß gegen die

1) In weiterer Folge kurz „Rs *Scorpio*“ genannt.

2) Ausführlich dazu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 385 ff; *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 60 ff; weiters *Lang*, SWI 2005, 156 (156 ff); *Kofler*, ÖStZ 2006, 106 (109).

3) EuGH 14. 2. 1995, C-297/93 *Schumacker*.

4) EuGH 14. 2. 1995, C-297/93 *Schumacker*, RN 31; weiters EuGH 11. 8. 1995, C-80/94 *Wielockx*, RN 18; 27. 6. 1996, C-107/94 *Asscher*, RN 41; 29. 4. 1999, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, RN 26; 16. 5. 2000, C-87/99 *Zurstrassen*, RN 21; 1. 7. 2004, C-196/03 *Wallentin*, RN 15; 5. 7. 2005, C-376/03 *D.*, RN 27 und 37 f.

5) Denn eine Diskriminierung liegt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nur vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder vice versa und diese Differenzierung keiner Rechtfertigung zugänglich ist. Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-297/93 *Schumacker*, RN 30; 11. 8. 1995, C-80/94 *Wielockx*, RN 18; 27. 6. 1996, C-107/94 *Asscher*, RN 40; ausführlich dazu *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 64 ff.

6) Vgl *Kofler*, ÖStZ 2006, 154 (155 f). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn nahezu alle Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen im Tätigkeitsstaat erzielt werden. Zur inhaltlichen Begrenztheit der *Schumacker*-Rechtsprechung auf personen- und familienbezogene Entlastungen vgl EuGH 6. 7. 2006, C-346/04 *Conijn*; ausführlich dazu *Metzler*, SWI 2006, 417 (419 f); zur Kritik an der *Schumacker*-Rechtsprechung allgemein siehe zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 888 ff; *Lüdicke*, in *Schön* (Hrsg), GS Knobbe-Keuk (1997) 647 (651 ff); *Wattel*, European Taxation 2000, 210 (210 ff); *Lang*, RfW 2005, 336 (336 ff).

7) Grundlegend EuGH 21. 9. 1999, C-307/97 *Saint-Gobain*, RN 47 f; 27. 6. 1996, C-107/94 *Asscher*, RN 62; 29. 4. 1999, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, RN 28 ff; 12. 6. 2003, C-234/01 *Gerritse*, RN 27 und 52 ff.

8) Ausführlich dazu *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 146 ff mwN.

9) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01 *Gerritse*; vgl *Burgstaller/W. Loukota*, SWI 2003, 244 (244 ff); *Kofler*, ÖStZ 2003, 266 (266 ff).

10) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01 *Gerritse*, RN 47 ff und RN 54.

Dienstleistungsfreiheit bewirkt, vorausgesetzt, eine solche Möglichkeit steht unbeschränkt Steuerpflichtigen zu¹¹⁾.

Offen geblieben ist jedoch die Frage, ob eine Abzugsbesteuerung per se mit den Grundfreiheiten in Einklang zu bringen ist¹²⁾. Denn auch bei einem im Anschluss an die Bruttobesteuerung stattfindenden Veranlagungsverfahren, in dem Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen werden, kann dem beschränkt Steuerpflichtigen im Vergleich zum unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund des vorgezogenen Besteuerungszeitpunktes ein Zins- und Liquiditätsnachteil erwachsen¹³⁾. Fraglich war daher, ob eine bloße Berücksichtigung der Betriebsausgaben in einem späteren Erstattungsverfahren ausreichend ist, oder ob der Abzug von Betriebsausgaben nicht bereits zum Zeitpunkt des Steuerabzugs vorzunehmen ist¹⁴⁾. Ebenfalls unklar war, wie die mit einer Abzugsbesteuerung im Regelfall verbundenen Haftungsbestimmungen und die dadurch verursachten Risiken und Kosten des Abzugspflichtigen aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten zu beurteilen sind¹⁵⁾. Genau diese Fragen, die insgesamt den Nerv des deutschen Abzugssteuersystems und vergleichbarer Systeme anderer Rechtsordnungen treffen, standen im Mittelpunkt der Rs *Scorpio*.

2. Das Urteil des EuGH in der Rs *Scorpio*

2.1 Sachverhalt

Scorpio, eine in Deutschland ansässige Konzertveranstaltungsgesellschaft, veranstaltete in Deutschland Konzerte mit einer ausländischen Popgruppe, deren Darbietungen von dem in den Niederlanden ansässigen Agenten Europop zugekauft wurden. Europop ist eine natürliche Person, deren Staatsangehörigkeit dem vorliegenden Gericht allerdings nicht bekannt war. 1993 zahlte *Scorpio* an Europop insgesamt 438.600 DM, mit denen Europop in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht unterlag. Dieses innerstaatliche Besteuerungsrecht wurde jedoch nach den Vorschriften des anwendbaren DBA Deutschland-Niederlande vollständig beschränkt. Um allerdings die abkommensrechtliche Entlastung direkt an der Quelle vornehmen zu können, ist nach deutschem Recht eine förmliche Freistellungsbescheinigung des Bundesamtes für Finanzen erforderlich. Obwohl Europop eine solche nicht vorgelegt hatte, verzichtete *Scorpio* als Vergütungsschuldnerin auf den Steuerabzug nach § 50a Abs 4 Nr 1 dEStG. Aus diesem Grund wurde sie nachträglich in Haftung genommen und zur Zahlung der Steuer iHv 15 % der Bruttovergütung an Europop aufgefordert¹⁶⁾. Darin sah der BFH einen möglichen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit gem Art 59 und 60 EG [jetzt 49 und 59 EG]¹⁷⁾ und legte dem EuGH daher mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vor¹⁸⁾.

2.2 Beurteilung durch den EuGH

Art 49 EG verbietet ganz allgemein „Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind“. Dabei verleiht die Dienstleistungsfreiheit nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst Rechte, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen¹⁹⁾ und entfaltet somit sowohl eine aktive als auch eine passive Schutzwirkung²⁰⁾. Folglich kann sich prinzipiell auch ein Unternehmen wie *Scorpio* als Dienstleistungsempfänger auf Art 49 EG berufen.

In der Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers, von den Vergütungen eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters die Steuer im Abzugsweg einzubehalten sowie den damit verbundenen möglichen Haftungsfolgen sieht der EuGH eine grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs. Da den Dienstleistungsempfänger derartige Verpflichtungen nicht treffen, wenn der Dienstleister im Inland ansässig ist, können Unternehmen wie *Scorpio* davon abgehalten werden, Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistern in Anspruch zu nehmen²¹⁾. Allerdings sind solche Rechtsvorschriften durch die Notwendigkeit, eine effiziente Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten, gerechtfertigt²²⁾. Nach Ansicht des EuGH stellen daher das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienenden Haftungsbestimmungen nicht nur ein legitimes und geeignetes, sondern auch verhältnismäßiges²³⁾ Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger sicherzustellen, was wiederum verhindert, dass die Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben²⁴⁾.

Diese Rechtfertigungslinie scheint der EuGH aber nur dann und insoweit zu akzeptieren, als zwischen den betroffenen Staaten keine Regelungen über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen besteht, was im entscheidungserheblichen Zeitraum zwischen Deutschland und den Niederlanden auch der Fall war²⁵⁾. Mit anderen Worten dürfte daher ein Steuerabzugsverfahren in Widerspruch zur Dienstleistungsfreiheit stehen, wenn eine derartige Vollstreckungsmöglichkeit gegeben ist²⁶⁾. Denn dann ist eine Beitreibung der Steuer auch ohne Steuerabzugsverfahren möglich, womit der vom EuGH ins Treffen geführte Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung der Steuerbeitreibung wegfällt oder zumindest auf verhältnismäßigere Art und Weise gewährleistet zu sein scheint. Fraglich könnte allenfalls sein, ob der EuGH den Mitgliedstaaten durch die Betonung der Gewährleistung der *Effizienz* der Beitreibung der Steuer²⁷⁾ eine Hintertür zur Beibehaltung ihrer

11) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01 *Gerritse*, RN 29 iVm der an den EuGH gerichteten Vorlagefrage in RN 22.

12) Vgl *W. Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (540 ff). Zum Teil wurde in der Literatur bereits auf Basis des *Gerritse*-Urteils abgeleitet, dass der Steuerabzug als solcher eine bedenkliche Diskriminierung darstellen kann. Vgl *Kofler*, ÖStZ 2003, 266 (269); *Grams/Molenaar*, IStR 2003, 267 (267); *Cordewener*, IStR 2004, 109 (116).

13) Vgl *Molenaar*, European Taxation 2002, 149 (150); *W. Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (541 ff).

14) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 26 Vorlagefrage 3b.

15) Vgl *W. Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (540 f); *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 153 ff.

16) Vgl EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 7 ff.

17) In weiterer Folge wird die aktuelle Nummerierung idF des Vertrags von Amsterdam [Abl C 340 vom 10. 11. 1997] herangezogen.

18) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 26.

19) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 32 und die dort zitierte Judikatur des EuGH.

20) Vgl *Randelzhofer/Forsthoef*, in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Recht der Europäischen Union (EL 18, 2001) Art 49/50 Rz 57; *Tiedje/Troberg*, in *von der Groeben/Schwarze* (Hrsg), EU-/EG-Vertrag⁶ (2003) Art 49 Rz 5 ff; *Hakenberg*, in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EU- und EG-Vertrag⁴ (2006) Art 49/50 Rz 5 und 14 ff; weiters auch *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 84 ff.

21) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 33.

22) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 35.

23) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 37.

24) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 36.

25) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 36.

26) Ähnlich *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 739 (740); *Thömmes/Nakhai*, IWB 21 vom 8. 11. 2006, Fach 11a, 1107 (1110).

27) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 35 und 38.

Abzugsbesteuerungsregime auch für den Fall des Bestehens gegenseitiger Vollstreckungsamthilfemöglichkeiten aufgrund deren offenkundiger Ineffizienz²⁸⁾ offen halten wollte. Vor dem Hintergrund seiner bisherigen Rechtsprechung, in der der EuGH dem vergleichbaren Argument der fehlenden Effizienz der AmtshilfeRL keine Bedeutung beigemessen hat²⁹⁾, ist dies jedoch zu bezweifeln. Bestätigung könnte die hier vertretene Ansicht außerdem in der Entscheidung des EuGH in der Rs *Kommission/Belgien*³⁰⁾ finden. In dieser Rechtssache sah der Gerichtshof nämlich in Vorschriften des belgischen Rechts, die Unternehmer, die sich in Belgien nicht registrierter Wirtschaftsteilnehmer des Bausektors bedienen, zur Einbehaltung und Abfuhr von 15 % des gezahlten Leistungsentgeltes verpflichten und sie zudem für die Zahlung der Abgabenschulden des nicht registrierten Vertragspartners gesamtschuldnerisch haftbar machen³¹⁾, einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit³²⁾. Sowohl in Bezug auf die Abzugspflicht als auch auf die gesamtschuldnerische Haftung hätten die damit verfolgten Ziele – die Beitreibung der Abgaben und Steuern zu gewährleisten und die Steuerhinterziehung zu bekämpfen³³⁾ – durch weniger einschneidende Maßnahmen erreicht werden können³⁴⁾.

Was hingegen den Zeitpunkt des Abzugs von unmittelbar mit der Inlandstätigkeit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben betrifft, so hält der EuGH in der Rs *Scorpio* nunmehr ausdrücklich fest, dass diese bereits im Zeitpunkt des Steuerabzugs zu berücksichtigen sind, vorausgesetzt der Dienstleister hat sie dem Abzugspflichtigen „mitgeteilt“. Denn der Ausschluss einer sofortigen Berücksichtigung stellt aufgrund der mit einem anschließenden Erstattungsverfahren verursachten zusätzlichen administrativen und wirtschaftlichen Belastung des Dienstleisters eine nicht rechtfertigbare Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit iSd Art 49 EG dar³⁵⁾. Für etwaige weitere abzugsfähige (Betriebs-)Ausgaben, bei denen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Inlandstätigkeit nicht gegeben ist, erachtet der EuGH die Berücksichtigung im Rahmen eines anschließenden Erstattungsverfahrens hingegen als ausreichend³⁶⁾. Dies sollte aber gleichermaßen gelten, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner unmittelbaren Betriebsausgaben nicht bekannt gibt, weil er etwa seine Kalkulationsgrundlagen und somit seine Gewinnspanne nicht offen legen will³⁷⁾.

Interessant sind auch die Ausführungen des EuGH zur Zulässigkeit der nach deutschem Recht erforderlichen Freistellungsbescheinigung. Denn nach Ansicht des EuGH verbieten es die Grundfreiheiten nicht, dass die abkommensrechtliche Steuerbefreiung vom Vergütungsschuldner nur dann Berücksichtigung finden kann, wenn von der zuständigen Behörde

eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist, der zufolge die Voraussetzungen des DBA erfüllt sind³⁸⁾.

Außerdem äußerte sich der EuGH auch zur Anwendbarkeit von Art 49 EG bei Drittstaatsangehörigkeit des Dienstleisters. Im Kern ging es darum, ob sich ein Unternehmen wie *Scorpio* auch dann auf seine passive Dienstleistungsfreiheit berufen kann, wenn sich herausstellen sollte, dass Europop nicht die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der Gemeinschaft besitzt. Dies verneinte der EuGH eindeutig. Art 49 EG ist demnach nur anwendbar, wenn die Dienstleistung innerhalb der Gemeinschaft erbracht wird und der Dienstleistungserbringer die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates besitzt und innerhalb der Gemeinschaft ansässig ist³⁹⁾.

3. Schlussfolgerungen für Österreich

Versteht man die Ausführungen des EuGH in der Rs *Scorpio* so, dass bei Bestehen von Regelungen über die gegenseitige Vollstreckungsamthilfe die Beibehaltung eines Steuerabzugssystems ausgeschlossen ist, dürfte § 99 EStG in seiner derzeitigen Ausgestaltung in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle, die von Art 49 EG erfasst sind, wohl nicht mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang zu bringen sein⁴⁰⁾. Dies ergibt sich daraus, dass der Anwendungsbereich der BeitreibungsRL 2001 auf Forderungen in Zusammenhang mit Einkommen- und Kapitalsteuern erweitert und dementsprechend richtlinienkonform mit Ablauf des 30. 6. 2002 im EG-Vollstreckungsamthilfegesetz umgesetzt wurde⁴¹⁾. Aber selbst in jenen (Alt-)Fällen, in denen die erweiterte BeitreibungsRL noch nicht greift, gilt es zudem zu prüfen, ob andere vergleichbare Regelungen vorliegen. Denn der EuGH scheint auch völkerrechtliche Vereinbarungen der Mitgliedstaaten über die gegenseitige Vollstreckungsamthilfe, die keine Gemeinschaftsrechtsakte darstellen, als Surrogat für eine fehlende Gemeinschaftsrichtlinie zu akzeptieren. Für Österreich trifft dies insbesondere auf den Amtshilfevertrag mit Deutschland und auf die DBA mit Frankreich und Norwegen zu⁴²⁾.

Geht man vor diesem Hintergrund nun davon aus, dass in diesen Fällen keine Abzugsbesteuerung mehr erfolgen darf, stellt sich die Frage, ob es andere – weniger einschränkende – Maßnahmen geben kann, um die steuerliche Erfassung beschränkt Steuerpflichtiger in Österreich sicherzustellen. In diesem Zusammenhang liefert das Urteil in der Rs *Kommission/Belgien* interessante Anhaltspunkte. Denn der EuGH schlägt hier selbst weniger einschneidende Mittel als die Abzugspflicht des Dienstleistungsempfängers vor. Nach Ansicht des EuGH hätte ein weniger beschränkendes Mittel zB in der Einführung

28) Vgl dazu den Kommissionsbericht vom 8. 2. 2006, KOM(2006) 43 endgültig, in dem die Kommission auf „eine erhebliche Diskrepanz zwischen dem Gesamtbetrag der Forderungen, um deren Beitreibung ersucht wurde, und dem Gesamtbetrag der tatsächlich beigetriebenen Forderungen“ hinweist.

29) EuGH 28. 10. 1999, C-55/98 *Vestergaard*, RN 27; 3. 10. 2002, C-136/00 *Danner*, RN 47 f; 26. 6. 2003, C-422/01 *Skandia und Ramstedt*, RN 38 und 43; vgl *W. Loukota*, SWI 2006, 206 (211).

30) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04 *Kommission/Belgien*; zu den Schlussanträgen siehe *W. Loukota*, SWI 2006, 206 (206 ff).

31) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04 *Kommission/Belgien*, RN 2 ff.

32) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04 *Kommission/Belgien*, RN 42.

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

34) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04 *Kommission/Belgien*, RN 38 bis 40.

35) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 47 und 48.

36) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01 *Gerritse*, RN 52.

37) Vgl BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, RN 32; kritisch *Lang*, SWI 2005, 156 (165).

38) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 61 iVm RN 59. Dies ist insofern beachtlich, als die in diesem Zusammenhang wohl eher einschlägige AmtshilfeRL (Richtlinie 77/799 EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 [ABl L 336/15 vom 27. 12. 1977]) im entscheidungserheblichen Zeitraum bereits in Kraft war. Vgl dazu *Thömmes/Nakhai*, IWB 21 vom 8. 11. 2006, Fach 11a, 1107 (1110), die davon ausgehen, dass vieles dafür spricht, dass der EuGH auch für Zeiträume nach der Erweiterung der BeitreibungsRL am Erfordernis der Freistellungsbescheinigung festhalten wird.

39) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *Scorpio*, RN 66-69.

40) Zur Abzugsbesteuerung von Erträgen, die über eine inländische Betriebsstätte bezogen werden und somit unter die Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 EG fallen siehe *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 156.

41) Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG [BeitreibungsRL], ABl L 175/17 vom 28. 6. 2001, Art 2 lit g; umgesetzt im AbgÄG 2002, BGBl I 2002/132; vgl dazu *Jirousek*, ÖStZ 2002, 617 (617 f).

42) Amtshilfevertrag Österreich-Deutschland, BGBl 1955/249; Art 27 DBA Österreich-Frankreich, BGBl 1994/614 und Art 28 DBA Österreich-Norwegen, BGBl III 1997/1.

einer „Informationspflicht [der Dienstleistungsempfänger] gegenüber den [...] Finanzbehörden über jeden mit nicht registrierten Vertragspartnern geschlossenen Vertrag oder jede an sie geleistete Zahlung“ bestanden⁴³⁾. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die belgischen Regelungen nicht unmittelbar auf die Auslandsansässigkeit des Dienstleisters abstellen, sondern auf seine fehlende Registrierung im Inland, was grundsätzlich auch bei inländischen Bauunternehmern der Fall sein kann. Da ausländische Wirtschaftsteilnehmer aber wesentlich seltener im Inland registriert sind, wenn sie dort nur gelegentlich Leistungen erbringen, weist das Erfordernis der Registrierung im Inland – ähnlich wie das Erfordernis der Inlandsansässigkeit – ein versteckt diskriminierendes Element auf. Aus diesem Blickwinkel betrachtet, besteht daher eine Parallele zwischen der belgischen Regelung und Systemen der Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger⁴⁴⁾. Bejaht man folglich die Übertragbarkeit der Ausführungen des EuGH auch auf die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, könnte eine vergleichbare Informationspflicht für Empfänger von Dienstleistungen beschränkt Steuerpflichtiger als Alternative zum derzeit geltenden System der Abzugsbesteuerung nach § 99 EStG in Frage kommen. Dabei darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass auch bei einer solchen Vorgehensweise eine unterschiedliche Behandlung von Dienstleistungsempfängern, die gebietsfremde Dienstleister in Anspruch nehmen, im Vergleich zu jenen, die ihre Leistungen von Gebietsansässigen beziehen, bestehen bleibt. Ob der EuGH die dadurch verursachte diskriminierende Ungleichbehandlung als verhältnismäßig akzeptieren würde, scheint auch nach der Entscheidung in der Rs *Kommission/Belgien* nicht vollständig geklärt zu sein. Der Umstand, dass der EuGH in dieser Rechtsache jedoch offenbar trotz AmtshilfeRL und erweiterter BeitreibungsRL eine Informationspflicht in Erwägung zieht⁴⁵⁾, mag dafür sprechen⁴⁶⁾.

Würde man nun dennoch das Abzugsverfahren und die mit ihm zwangsläufig verbundenen Haftungsregelungen auch für Zeiträume nach In-Kraft-Treten der BeitreibungsRL als gerechtfertigt anerkennen, ist zu beachten, dass bereits im Abzugsverfahren die Möglichkeit der Berücksichtigung von direkt mit der Erbringung der Leistung in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben gegeben sein muss, sofern diese vom Dienstleister mitgeteilt wurden und auch in einem reinen Inlandsfall abzugsfähig wären. Ob dadurch tatsächlich das vom EuGH offensichtlich geforderte Ziel der steuerlichen Berücksichtigung der Betriebsausgaben im Zeitpunkt des Steuerabzugs an der Quelle erreicht werden kann, mag mitunter bezweifelt werden. Denn für den Abzugspflichtigen würde der sofortige Betriebsausgabenabzug nicht nur einen administrativen Mehraufwand durch die Überprüfung der Richtigkeit der „mitgeteilten“ Ausgaben, sondern auch ein nicht zu vernachlässigendes Haftungs-

risiko⁴⁷⁾ bedeuten. Zieht dieser zuviel ab und behält daher zuwenig Steuer ein, schlägt seine Haftung für die vorschriftsmäßige Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge iSd § 102 Abs 2 EStG voll durch. Um der Haftung zu entgehen, könnten sich Abzugspflichtige teilweise weigern, die Betriebsausgaben sofort abzuziehen, und diese Vorgehensweise auch vertraglich absichern. Denn aus der Rs *Scorpio* ist zumindest nicht ableitbar, dass der Vergütungsschuldner – auf sein Risiko – zum sofortigen Abzug gezwungen werden kann.

Sollte die Möglichkeit zum sofortigen Betriebsausgabenabzug im Rahmen des Abzugsverfahrens bei sonstiger Beibehaltung der derzeit geltenden Bestimmungen vorgesehen werden, ist weiters zu beachten, dass dadurch im Ergebnis beschränkt Steuerpflichtige wesentlich besser gestellt werden können als unbeschränkt Steuerpflichtige. Denn im Gegensatz zu letzteren würden beschränkt Steuerpflichtige damit bloß einer (Abzugs-)Steuer iHv von 20 % bemessen von ihren Nettoerträgen unterworfen werden. Nun könnte man die so erhobene Abzugssteuer als Vorauszahlung der Steuer betrachten und den beschränkt Steuerpflichtigen zu einer anschließenden Veranlagung unter Anwendung des progressiven Steuertarifs – berechnet nach der „*Gerritse-Formel*“⁴⁸⁾ – verpflichten, was regelmäßig in einer Steuernachzahlung enden würde. Diese Vorgehensweise würde somit insgesamt betrachtet zu einer nachteiligeren Besteuerung im Vergleich zur derzeit geltenden Rechtslage führen. Lässt man jedoch den sofortigen Betriebsausgabenabzug ohne entsprechende Adaptierungen des anzuwendenden Tarifs zu, wäre die dadurch hervorgerufene gemeinschaftsrechtlich unbeachtliche Inländerdiskriminierung allerdings womöglich derart gravierend, dass sie unter innerstaatlichen gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten nicht mehr vernachlässigt werden kann.

In seiner derzeitigen Form scheint § 99 EStG aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht aber in jenen Fällen beibehalten werden zu können, in denen der Dienstleister in einem Drittstaat ansässig ist oder zwar in einem Mitgliedstaat der Gemeinschaft ansässig ist, jedoch die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzt. Im Ergebnis würde dies jedoch im letzteren Fall auf eine unmittelbare Differenzierung nach der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen hinauslaufen. Ob eine solche mit den abkommensrechtlichen Diskriminierungsverboten, insbesondere mit einem dem Art 24 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Staatsangehörigendiskriminierungsverbot⁴⁹⁾ vereinbar wäre, ist fraglich. Denn Art 24 Abs 1 OECD-MA verbietet bei Vorliegen gleicher Verhältnisse, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit der Steuerpflichtigen, Differenzierungen nach der Staatsangehörigkeit. Dabei ist zusätzlich zu beachten, dass das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot auch für Personen Schutzwirkung entfaltet, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Dies soll anhand folgenden Beispiels verdeutlicht werden:

Ein Dienstleister mit russischer Staatsangehörigkeit, der in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist und abzugssteuerpflichtige Dienstleistungen in Österreich erbringt, kann sich auf das im DBA Österreich-Russland enthaltene Staatsangehörigendiskriminierungsverbot⁵⁰⁾ berufen. Da einem österreichischen Staatsbürger, der in demselben Mitgliedstaat der EU ansässig ist und in Österreich die gleichen Leistungen erbringt,

43) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04 *Kommission/Belgien*, RN 39.

44) Vgl *W. Loukota*, SWI 2006, 206 (208 f).

45) Die Kommission hat am 8. 10. 2004 die Vertragsverletzungsklage gegen Belgien erhoben (Abl C 300 vom 4. 12. 2004). Zu diesem Zeitpunkt hätte die Richtlinie 2001/44/EG zur Änderung der BeitreibungsRL von den Mitgliedstaaten bereits in nationales Recht umgesetzt sein müssen. Aber selbst zum Zeitpunkt, zu dem die Kommission Belgien mitteilte (Stellungnahme vom 23. 10. 2001), dass nach ihrer Ansicht ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vorliegt, war die Richtlinie 2001/44/EG bereits in Kraft.

46) Dem entgegenstehend hat der EuGH allerdings in früheren Fällen festgestellt, dass bereits der Abzug von an ausländische Unternehmen geleisteten Aufwendungen für den betreffenden Mitgliedstaat eine „verlässliche Informationsquelle“ hinsichtlich der hinter den Zahlungen stehenden Einkünfteempfänger sein sollte. EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, *Danner*, RN 52; 26. 6. 2003, C-422/01 *Scandia und Ramstedt*, RN 45; vgl *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 157.

47) Vgl *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 739 (741).

48) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01 *Gerritse*, RN 54.

49) Ausführlich dazu *Dommels/Metzler*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), DBA-Diskriminierungsverbote, 93 (96 ff mwN).

50) Art 24 Abs 1 DBA Österreich-Russland, BGBl III 2003/10.

in Einklang mit dem Urteil in der Rs *Scorpio* zumindest die Möglichkeit eines sofortigen Betriebsausgabenabzugs gewährt werden oder sogar gänzlich auf eine Abzugsbesteuerung verzichtet werden muss, würde die unveränderte Anwendung der Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis nach § 99 EStG im Falle des russischen Dienstleisters im Ergebnis auf eine unmittelbare Differenzierung nach der Staatsangehörigkeit hinauslaufen. Denn zumindest was ihre Ansässigkeit betrifft, befinden sich die Vergleichsobjekte in einer vergleichbaren Lage⁵¹⁾. Fraglich könnte jedoch sein, ob die geforderte Vergleichbarkeit auch hinsichtlich der Vollstreckbarkeit eines österreichischen Abgabenanspruches und hinsichtlich der Möglichkeit des zwischenstaatlichen Informationsaustausches gegeben ist. Dies dürfte zu bejahen sein, da sowohl die Beitreibungs- als auch die AmtshilfeRL für ihre Anwendbarkeit nicht auf Staatsangehörigkeit abstellen⁵²⁾. Eine Differenzierung nach der Staatsangehörigkeit läuft daher Gefahr, dem Staatsangehörigendiskriminierungsverbot zu widersprechen.

Auf die Eingangs gestellte Frage wird daher folgende Antwort zu geben sein: Ein völliges Ende der Abzugsbesteuerung iSd § 99 EStG lässt sich aus dem Urteil in der Rs *Scorpio* nicht ableiten. Dennoch besteht vor allem für die innergemeinschaftlichen

51) Vgl. *Dommles/Metzler*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), DBA-Diskriminierungsverbote, 93 (109 f.).

52) Vgl. *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 5 und 52 f.

Fälle legitistischer Handlungsbedarf. Dabei sollte der Gesetzgeber allerdings auf die vom EuGH vorgezeichnete Differenzierung nach der Staatsangehörigkeit verzichten⁵³⁾ und nur auf die Ansässigkeit des Dienstleisters innerhalb der Gemeinschaft abstellen. Als Alternative zum Steuerabzug könnte in diesen Fällen eine Informationspflicht des Empfängers der Dienstleistung in Frage kommen. Den Diskriminierungsvorwürfen freilich von vornherein den Wind aus den Segeln nehmen könnte ein Mitgliedstaat, indem er die Besteuerung im Abzugswege auf jene Einkünfte beschränkt, für die auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Abzugssteuer vorgesehen ist⁵⁴⁾.

53) Vgl. auch *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 739 (742).

54) Vgl. *Cordewener*, IStR 2004, 109 (116); *W. Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (547).



Die Autorin:

Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M. ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

■ RdW 2006/716, 787

Abzugssteuer nach § 99 EStG auf Leistungen eines ausländischen Fotomodells

EuGH und VwGH hatten sich mit der Abzugssteuer nach § 99 EStG für bestimmte Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige auseinander zu setzen.

Aufgrund eines Vertrages mit einem österreichischen Industrieunternehmen kam im Jahr 2000 ein ausländisches Fotomodell für Fotoaufnahmen nach Österreich. Dem österreichischen Industrieunternehmen wurden für zwei Jahre die Rechte an den Fotos (zur Verwertung für verschiedenste Werbezwecke) eingeräumt.

Vor dem VwGH war strittig, ob die Zahlungen des österreichischen Unternehmens an das ausländische Fotomodell der Abzugssteuer nach § 99 EStG unterliegen.

Der deutsche BFH hatte im Rahmen eines bei ihm anhängigen Falles Bedenken, ob die vergleichbare deutsche Abzugssteuer für Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige einerseits dem Grunde nach, andererseits der Modalitäten der Steuerberechnung wegen mit Gemeinschaftsrecht (Dienstleistungsfreiheit) vereinbar sei. Er hatte daher ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt, dessen Ausgang der VwGH vor Erlassung seiner Entscheidung abwartete. Nachdem der EuGH mit dem Urteil vom 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (siehe hierzu den Beitrag von Hohenwarter in diesem Heft, RdW 2006, 783), entschieden hat, setzte der VwGH sein Verfahren fort und erledigt die Beschwerde mit Erk 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

Innerstaatliches Recht

Der VwGH prüft in seinem Erk vom 19. 10. 2006 zunächst den Besteuerungsanspruch Österreichs gegenüber dem beschränkt steuerpflichtigen Fotomodell nach innerstaatlichem Recht. Abzugssteuer kann beim Haftenden (Veranstalter etc) nur erhoben werden, wenn überhaupt Steuerpflicht des (beschränkt steuerpflichtigen) Empfängers der Honorare besteht.

Der VwGH befand zunächst, Fotoshootings (samt der Teilnahme des Fotomodells an PR-Veranstaltungen) führen nicht zu Einkünften aus selbstständiger Arbeit (§ 98 Z 2 EStG). Es liege insb keine künstlerische Tätigkeit vor.

Die Tätigkeit des Fotomodells sei ihrer Art nach ein gewerbliche (§ 98 Z 3 EStG). Die beschränkte Steuerpflicht in Österreich erfordert bei dieser Einkunftsart aber eine inländische Betriebsstätte (eine solche liegt nicht vor) oder die „Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland“. Auch die letztgenannte Voraussetzung ist nicht erfüllt, versteht doch die Rsp unter dem Begriff „Unterhaltungsdarbietung“ einen „singulär oder gemeinsam betriebenen angenehmen Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw