

Michael Lang*)

Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004

LIMITED TAX LIABILITY ACCORDING TO RECENT TAX LAW CHANGES

Some of the recent decisions of the ECJ have a lot of impact on the rules for limited tax liability. Changes in the Austrian Income Tax Act which took place in December 2004 have tried to take these recent developments into account. However, there are still doubts if the rules are completely in accordance with European law now. Michael Lang analyses the recent changes in light of ECJ case law.

I. Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht

Die Rechtsprechung des EuGH zur beschränkten Steuerpflicht geht davon aus, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.¹⁾ Unterschiede zwischen der Ausgestaltung der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht sind daher zulässig. Die Situation Gebietsfremder und Gebietsansässiger ist aber im Hinblick auf die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse und des Familienstandes dann vergleichbar, wenn Gebietsfremde alle oder fast alle ihre Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielen.²⁾ Unter dieser Voraussetzung sind daher beschränkt Steuerpflichtigen die unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährten Vorteile einzuräumen. Die Situation Gebietsfremder und Gebietsansässiger kann im Hinblick auf einzelne Vergünstigungen auch unabhängig davon, wie groß der Anteil der im Beschäftigungsstaat erzielten Einkünfte ist, vergleichbar sein.³⁾ Daher ist im Hinblick auf jede Vorschrift gesondert zu untersuchen, ob beschränkt Steuerpflichtige den unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichzustellen sind.

Der EuGH hat – trotz heftiger und berechtigter Kritik im Schrifttum⁴⁾ – bisher daran festgehalten, dass der Regelfall darin besteht, dass sich Gebietsansässige und Gebiets-

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums Internationales Steuerrecht der WU und derzeit Hauser Global Law School Visiting Professor an der New York University (NYU) School of Law. – Frau Mag. Patricia Brandstetter, Frau Mag. Sabine Dommes, Frau Mag. Daniela Hohenwarter LL.M., Herrn Mag. Dimitar Hristov, Frau Mag. Christine Obermair und Herrn Mag. Patrick Plansky danke ich herzlichst für die Unterstützung bei der Literaturrecherche, Herrn DDr. Georg Kofler für die Diskussion meiner Überlegungen und für zahlreiche Anregungen.

¹⁾ EuGH v. 14. 2. 1995, C-273/93, *Schumacker*, Rn. 31; EuGH v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Rn. 18; EuGH v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Rn. 41; EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*, Rn. 49; EuGH v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Rn. 27; EuGH v. 14. 9. 1999, C-391/97, *Gschwind*, Rn. 22; EuGH v. 16. 5. 2000, C-87/99, *Zurstrassen*, Rn. 21; EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Rn. 43; EuGH v. 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, Rn. 15; Schlussantrag GA Colomer, C- 376/03, *D.*, Rn. 35; Schlussantrag GA Leger, C-152/03, *Ritter-Coulais*, Rn. 84.

²⁾ EuGH v. 14. 2. 1995, C-273/93, *Schumacker*, Rn. 36 ff.; EuGH v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Rn. 20; EuGH v. 14. 9. 1999, C-391/97, *Gschwind*, Rn. 22; EuGH v. 12. 12. 2002, C-385/00, *de Groot*, Rn. 89; EuGH v. 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, Rn. 15; Schlussantrag GA Leger, C-152/03, *Ritter-Coulais*, Rn. 84.

³⁾ EuGH v. 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission vs. Frankreich*, Rn. 20; EuGH v. 13. 7. 1993, C-330/91, *Commerzbank*, Rn. 18; EuGH v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Rn. 48; EuGH v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Rn. 28; EuGH v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Rn. 47 f.; EuGH v. 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft*, Rn. 51 ff.; EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Rn. 29; EuGH v. 11.12.2003, C-364/01, *Erben von Barbier*, Rn. 60.

⁴⁾ Vgl. für viele die kritischen Stellungnahmen von *Lüdicke*, Die Besteuerung Nichtansässiger im Spannungsverhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Schön* (Hrsg) Gedächtnisschrift für *Knobbe-Keuk* (1997) 647 (651 ff.); *Wattel*, Progressive Taxation of Non-Residents and intra-EC Allocation of Permanent Establishments: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind*

fremde nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Allerdings hat er die Fälle, in denen der Beschäftigungsstaat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand zu berücksichtigen hat, zunehmend weiter gefasst.⁵⁾ Auch neigt der EuGH dazu, die Vergleichbarkeit der Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden bei der Prüfung konkreter Regelungen häufig zu bejahen und keine Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung zu akzeptieren.⁶⁾ Daher könnte man kritisch fragen, ob die Unterschiedlichkeit der Situation Gebietsfremder und Gebietsansässiger überhaupt noch der Regelfall ist.⁷⁾ Dem EuGH liegen einige Vorabentscheidungsersuchen vor, die erwarten lassen, dass er im Hinblick auf weitere Vorschriften die Situation Gebietsfremder mit jener Gebietsansässiger als vergleichbar ansehen wird⁸⁾ und auf diese Weise die Gesetzgeber der EU-Mitgliedstaaten zu einer noch stärkeren Angleichung der Regelungen für beschränkt Steuerpflichtige mit jenen für unbeschränkt Steuerpflichtige zwingen wird.

Die jüngere Rechtsprechung des EuGH hat die Diskussion zu den Spielräumen, die dem nationalen Gesetzgeber aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht verbleiben, belebt.⁹⁾ Am österreichischen Gesetzgeber ist dies nicht spurlos vorüber gegangen. Er hat das AbgabenänderungsG 2004 genutzt, um die für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Regelungen in mancher Hinsicht zu verändern und an gemeinschaftsrechtliche Vorgaben anzupassen. Ich möchte mich der Frage widmen, wie weit dies gelungen ist und welche zusätzlichen Anpassungen voraussichtlich noch erforderlich sind.

II. Die Bemessungsgrundlage

1. Der Abzug von Gemeinkosten

Der deutsche BFH hat unlängst die Regelung, wonach bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften Aufwendungen nur dann geltend gemacht werden können, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, zum Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens gemacht.¹⁰⁾ Diese Regelung verbietet es nach Auffassung des BFH, Gemeinkosten, die zwar durch den Gesamtbetrieb, nicht aber durch die inländischen Aktivitäten veranlasst sind, anteilig abzuziehen.¹¹⁾ Der BFH legte dem EuGH die Frage vor, ob dies gegen Art. 59 EG (jetzt Art. 49 EG) verstößt.

Do Not Suffice, ET 2000, 210 (210 ff.); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 483 ff.; *Schnitger*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse?, IStR 2002, 478 (478 ff.); *Mattsson*, Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances, ET 2003, 186 (186 ff.).

⁵⁾ Vgl. z. B. EuGH 1. 7. 2004, Rs. C-169/03, *Wallentin*, Rn. 17, wo der EuGH auf das im Wohnsitzstaat zu versteuernde Einkommen abgestellt hat; vgl. weiters auch *GA Colomer*, Schlussantrag v. 26. 10. 2004, Rs. C-376/03, *D.*, Rn. 64, zur Vermögensteuer.

⁶⁾ EuGH v. 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission vs. Frankreich*, Rn. 20 ff.; EuGH v. 13. 7. 1993, C-330/91, *Commerzbank*, Rn. 18 ff.; EuGH v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Rn. 48 ff.; EuGH v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Rn. 28 ff.; EuGH v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Rn. 47 ff.; EuGH v. 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft*, Rn. 51 ff.; EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Rn. 29 ff.

⁷⁾ Zur eingeschränkten Bedeutung der Aussage, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, auch *Seer*, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in: Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Die beschränkte Steuerpflicht (2004) 37 (58).

⁸⁾ EuGH Rs. C-290/04 *Scorpio*; EuGH Rs. C-346/04 *Conijn*.

⁹⁾ Vgl. *Burgstaller/Loukota*, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall *Gerritse*?, SWI 2003, 244; *Polivanova-Rosenauer/Toiff*, Besteuerung ausländischer Kapitalerträge und jüngste Rechtsprechung des EuGH, SWI 2004, 228; *W. Loukota*, Dividendenbesteuerung bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht – verbleibende Diskriminierung im Lichte der EG/EWR-Freiheiten, SWI 2004, 504.

¹⁰⁾ EuGH Rs. C-345/04, *Centro Equestre* (OJ C 273 06.11.2004, p10).

¹¹⁾ Zur deutschen Rechtslage, die vor allem durch die Rechtsprechung des BFH geprägt ist, näher *Grotherr*, Ausgabenberücksichtigung bei ausländischen Einkünften, in: *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg) Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Franz Wassermeyer (2005) 303 (307).

Die in Österreich maßgebende Regelung ist § 102 Abs. 2 Z 1 EStG: „Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) oder Werbungskosten (§ 16) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“ Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang ist nach der österreichischen Rechtslage somit nicht verlangt. Nach welchem Maßstab Gemeinkosten den inländischen Einkünften zuzuordnen sind, lässt sich aber den Vorschriften dennoch nicht ohne Weiteres entnehmen.¹²⁾ Aus diesem Grund wird das Urteil des EuGH auch für Österreich Bedeutung haben. Die Regelung des § 102 Abs. 2 Z 1 EStG ist jedenfalls so offen formuliert, dass sie für eine gemeinschaftskonforme Interpretation – wie immer sie auch vom EuGH vorgenommen wird – Raum lässt.

2. Der inländische Besteuerungsnachweis

Die österreichische Rechtsordnung enthält allerdings eine andere Einschränkung, die wiederum dem deutschen Steuerrecht unbekannt ist:¹³⁾ In § 102 Abs. 1 Z 3 EStG ist schon bisher vorgesehen gewesen, dass „in den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 2 Werbungskosten sowie in den Fällen des § 99 Abs. 1 Z 1 Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, wenn sie ohne Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises an Personen geleistet werden, die hiemit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.“ Diese Regelung ist nicht auf die nunmehr zulässigen Fälle der Antragsveranlagung erweitert worden. Stattdessen ist die Regelung dahingehend eingeschränkt worden, dass sie nur dann anwendbar ist, wenn die Person, an die die Werbungskosten oder Betriebsausgaben geleistet werden, „nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe gegenüber der Republik Österreich ansässig ist.“ Im Ministerialentwurf der Regelung war noch als Voraussetzung vorgesehen, dass diese Person „nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist“.¹⁴⁾

Diese Regelung wirft die Frage auf, im Verhältnis zu welchen Staaten sie gilt. Eindeutig ist, dass alle EU-Mitgliedsstaaten erfasst sind: Die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinien der EU differenzieren diesbezüglich nicht. Diese Richtlinien gelten aber nicht im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten des EWR. Da es die Vorschrift des § 102 Abs. 1 Z 3 EStG aber dennoch für denkbar erachtet, dass auch im Verhältnis zu EWR-Mitgliedstaaten „umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe“ besteht, können damit nicht bloß die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen gemeint sein, sondern auch die in anderen Rechtsatzformen – wie den DBA – enthaltenen Regelungen. Der Begriff der „umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe“ ist nicht näher definiert. Geht man aber davon aus, dass im Verhältnis zu Liechtenstein und Island keine wie immer geartete Amtshilfe auf dem Gebiet des Steuerrechts existiert, im Verhältnis zu Norwegen aber sehr detaillierte Regelungen,¹⁵⁾ spricht dies wohl dafür, im Verhältnis zu Norwegen die Existenz einer „umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe“ anzunehmen. Würde nämlich auch das Verhältnis zu Norwegen nicht erfasst sein, würde dies bedeuten, dass die Erwähnung der EWR-Mitgliedsstaaten leer läuft und der Gesetzgeber Überflüssiges angeordnet oder zumindest auf Vorrat produziert hat. Dass die Erweiterung auf EWR-Staaten keinen aktuellen Anwendungsbereich hätte, kann aber mangels entsprechender normativer Anhaltspunkte für diese These nicht unterstellt werden.

¹²⁾ Vgl. *Lang*, Der Betriebsstättengewinn im Internationalen Steuerrecht aus der Sicht des Gesetzmäßigkeitsprinzips, in *Gassner/Lechner* (Hrsg) Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 233.

¹³⁾ 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.).

¹⁴⁾ Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004: Dazu *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004, 621 (627); *Kofler/Tumpel*, Der Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004, SWK-Heft 28/2004, Seite T 135.

¹⁵⁾ Näher *Jirousek*, Der neue Vollstreckungsamtshilfeartikel im OECD Musterabkommen 2002, SWI 2002, 215; *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 51 ff.

Eine weitere Auslegungsfrage besteht darin, was unter dem Begriff „ansässig“ zu verstehen ist. Die Regelung könnte einen impliziten Verweis auf das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen mit dem entsprechenden Staat beinhalten. In diesem Fall muss aber davon ausgegangen werden, dass sich dieser Verweis auf die Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, nicht aber auf die Art. 4 Abs. 2 oder 3 OECD-MA nachgebildete DBA-Norm bezieht. Die Anwendung der Art. 4 Abs. 2 oder 3 OECD-MA nachgebildeten DBA-Norm würde nämlich voraussetzen, dass Doppelansässigkeit besteht, was aber bei beschränkter Steuerpflicht in Österreich nicht der Fall sein kann. Für die Maßgeblichkeit der DBA-Regelungen spricht, dass in der Anlage 2 zum EStG ebenfalls die fehlende Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedsstaat zur tatbestandlichen Voraussetzung gemacht wurde und im Kontext dieser Regelung zweifelsfrei angeordnet ist, dass es um die abkommensrechtliche Regelung geht.

Die Vorgängerregelung des § 102 Abs. 1 Z 3 EStG ist heftig kritisiert worden.¹⁶⁾ Diese Bedenken treffen allerdings weitgehend auch die nunmehrige Regelung: Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist nicht einzusehen, warum nur beschränkt Steuerpflichtige, die wiederum an bestimmte andere beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben oder Werbungskosten leisten, den inländischen Besteuerungsnachweis beibringen müssen, während unbeschränkt Steuerpflichtige ihre Betriebsausgaben und Werbungskosten unabhängig davon abziehen können, an wen sie geleistet wurden und ob sie der Empfänger versteuert.¹⁷⁾ Rechtfertigungsgründe sind keine ersichtlich. Erschwerend kommt noch hinzu, dass die benachteiligende Regelung des § 102 Abs. 1 Z 3 EStG nicht einmal alle beschränkt Steuerpflichtigen trifft, die Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen wollen, sondern nur jene, die dem § 70 Abs. 2 Z 2 EStG oder dem § 99 Abs. 1 Z 1 EStG unterliegen. Der Gesetzgeber hat die Verpflichtung zur Beibringung des inländischen Besteuerungsnachweises auch nicht auf jene Steuerpflichtigen erweitert, die unter § 99 Abs. 1 Z 3 – 5 EStG fallen und demnach nunmehr auch die Möglichkeit zur Veranlagungsoption haben. Wenn der Gesetzgeber diese Maßnahme zur Sicherung der Besteuerung des Empfängers nicht einmal in allen Fällen der beschränkten Steuerpflicht vorgesehen hat, können allfällige für diese Regelung sprechenden Gründe wohl kaum ihre generelle Erforderlichkeit erweisen.¹⁸⁾

Durch die Neuregelung werden nicht einmal die aus dem Blickwinkel des Empfängers der Zahlung bestehenden gemeinschaftsrechtlichen Bedenken ausgeräumt. Zwar wird nunmehr bei den in EU- und EWR-Staaten ansässigen Empfängern der Zahlungen von der Verpflichtung abgesehen, deren Besteuerungsnachweis beizubringen, dies wird jedoch von der Existenz einer „umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe“ mit diesem Staat abhängig gemacht. Auf den ersten Blick werden dadurch die in EWR-Staaten ansässigen Empfänger, für die die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten ebenfalls gelten, den in der EU ansässigen Empfängern gleichgestellt.¹⁹⁾ Im Ergebnis bewirkt die Regelung jedoch, dass liechtensteinische und auch – was in der Praxis wohl eher selten vorkommt – isländische Empfänger von Zahlungen nach wie vor einen inländischen Besteuerungsnachweis beibringen müssen, soll die Abzugsfähigkeit beim Zahlenden sichergestellt sein. Der Gesetzgeber hat offenbar an jene Rechtsprechung des EuGH angeknüpft, nach der der Gerichtshof bereits wiederholt mögliche Rechtfertigungsgründe für belastendere Behandlungen von Auslandssachverhalten nicht akzeptiert hat, weil den Behörden die Anwendung der Amtshilfe-Richtlinie offen stand, um Informationen

¹⁶⁾ Lang/W. Loukota, SWI 2003, 67.

¹⁷⁾ Lang/W. Loukota, SWI 2003, 72 ff.

¹⁸⁾ So auch schon W. Loukota/Hohenwarter, Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH Rechtsache Scorpio, SWI 2004, 539 (544 ff.).

¹⁹⁾ Vgl. allerdings die Unterschiede zwischen gemeinschaftsrechtlicher und abkommensrechtlicher Rechtsgrundlage: Dazu näher in Hinblick auf die Amtshilfe Lang, Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, ISTR 2005, in Druck.

von den Behörden des anderen Mitgliedstaates zu erhalten.²⁰⁾ Mit diesem Argument hat der EuGH die Vorbringen der Regierungen verworfen, wenn sie die Diskriminierung mit der vermeintlichen Notwendigkeit einer näheren Prüfung der ausländischen Rechtsformen,²¹⁾ einer Beurteilung der Höhe von im Ausland angefallenen Kosten²²⁾ oder – ganz allgemein – mit administrativen Schwierigkeiten zu begründen versucht hatten.²³⁾ Im vorliegenden Zusammenhang geht es aber um den Nachweis der Besteuerung des Empfängers der Einkünfte im Inland, also im Regelfall um Informationen, über die gar nicht die ausländischen Behörden, sondern der inländische Fiskus verfügt. In Wahrheit ist bloß die Vollstreckungshilfe von Bedeutung,²⁴⁾ die aber vom EuGH bisher noch nicht ins Treffen geführt wurde, um die Rechtfertigung für eine Diskriminierung zurückzuweisen.

Selbst wenn man aber akzeptiert, dass es gemeinschaftsrechtlich zulässig ist, zwischen Personen, die in EU- oder EWR-Mitgliedstaaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig sind, und Personen, die in anderen Staaten ansässig sind, zu unterscheiden, ist die bestehende Regelung dennoch gemeinschaftsrechtlich bedenklich: Das Argument der Steuerkontrolle und Steueraufsicht wäre nämlich nur dann überzeugend, wenn der Gesetzgeber generell bei Zahlungen an im Inland steuerpflichtige ausländische Empfänger entweder eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe oder aber den inländischen Besteuerungsnachweis verlangt. Dies ist aber nicht der Fall, da § 102 Abs. 1 Z 3 EStG eben nur dann greift, wenn die Zahlung selbst wiederum von einem beschränkt Steuerpflichtigen geleistet wird, der noch dazu dem § 70 Abs. 2 Z 2 oder dem § 99 Abs. 1 Z 1 EStG unterliegt. In allen anderen Fällen ist auch dann kein inländischer Besteuerungsnachweis verlangt, wenn keine Amts- oder Vollstreckungshilfe besteht. Wenn daher der Gesetzgeber auch in anderen Konstellationen – ja sogar im Regelfall – überhaupt keine auf den Empfänger der Zahlung bezogene Steueraufsicht oder Steuerkontrolle vorsieht, ist nicht einzusehen, dies gerade in den unter § 70 Abs. 2 Z 2 und § 99 Abs. 1 Z 1 EStG fallenden Sachverhalten zu verlangen und damit Empfänger in Lichtenstein und Island zu diskriminieren.

Verfassungsrechtlich können gegen die Voraussetzung des inländischen Besteuerungsnachweises ähnliche Bedenken entstehen.²⁵⁾ Wenn der Gesetzgeber nämlich nicht generell die Besteuerung beim Empfänger zur Voraussetzung der Abzugsfähigkeit von Zahlungen macht, ist nicht einzusehen, warum dies punktuell – nämlich in den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 2 EStG und des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG bei Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige – zulässig sein soll. Ein Rechtfertigungsgrund dafür fehlt. Die nunmehrige Gesetzesänderung verschärft die Problematik in gewisser Weise sogar: Wenn vom inländischen Besteuerungsnachweis im Verhältnis zu einem Staat wie Norwegen – zu dem die Amts- und Vollstreckungshilfe nicht auf gemeinschaftsrechtlicher, sondern ausschließlich auf abkommensrechtlicher Grundlage besteht – abgesehen werden kann, ist nicht einzusehen, warum dies nicht auch im Verhältnis zu anderen – nicht dem EWR angehörenden – Staaten so vorgesehen ist. Sobald DBA mit Staaten außerhalb des EWR vergleichbare Regelungen enthalten, werden die hier geäußerten Bedenken rele-

²⁰⁾ EuGH v. 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, Rn. 18; EuGH v. 12. 4. 1994, C-1/93, *Halliburton*, Rn. 22; EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker* Rn. 45; EuGH v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Rn. 26; EuGH v. 28. 10. 1999, C-55/98, *Vestergaard*, Rn. 26 und 28; EuGH v. 3. 10. 2002, C-136/00, *Danner*, Rn. 49; EuGH v. 4. 3. 2004 Rs. C-334/02, *Kommission vs. Frankreich*, Rn. 31.

²¹⁾ EuGH v. 12. 4. 1994 Rs. C-1/93 *Halliburton* Rn. 21 ff.

²²⁾ EuGH v. 28. 10. 1999 Rs. C-55/98 *Vestergaard* Rn. 21.

²³⁾ EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93 *Schumacker* Rn. 43 ff.

²⁴⁾ Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15.3.1976 Abl L 306 i. d. F. der Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 ABl L 175; vgl. dazu *Jirousek*, Die steuerliche Amtshilfe in der Europäischen Union, SWI 1995, 365; *derselbe*, Neuerungen im Bereich der EU-Vollstreckungshilfe, ÖStZ 2002, 617 ff.

²⁵⁾ *Lang/W. Loukota*, SWI 2003, 76 ff.

vant werden.²⁶⁾ Die Zugehörigkeit eines Staates zum EWR kann nämlich – angesichts des dem Gleichheitsgrundsatz immanenten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – nicht jede Differenzierung im Verhältnis zu anderen Drittstaaten rechtfertigen.

3. Der Abzug von Sonderausgaben

Das AbgabenänderungsG 2004 hat den Abzug von Sonderausgaben insoweit modifiziert, als die Regelung des § 102 Abs. 2 Z 2 Satz 2 EStG ersatzlos weggefallen ist. Diese durch das StrukturanpassungsG 1996 in § 102 Abs. 2 Z 2 EStG eingefügte Regelung hatte folgenden Wortlaut:²⁷⁾ „Soweit Sonderausgaben bereits nach § 70 Abs. 2 und 3 berücksichtigt wurden und ein Antrag nach Abs. 1 Z 3 gestellt wird, sind sie bei der Veranlagung anzusetzen.“ Bei ihrer Einführung wurde diese Regelung im Ausschussbericht wie folgt erläutert:²⁸⁾ „Klargestellt wird, dass nur im Falle einer (auf Antrag erfolgenden) Mitveranlagung nicht selbstständiger Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen Sonderausgaben dann (nochmals) zu berücksichtigen sind, wenn sie bereits im Lohnsteuerverfahren geltend gemacht wurden.“ Die Abschaffung dieser Regelung ist nun in den Gesetzesmaterialien nicht näher kommentiert worden. Im Ergebnis ist eine Einschränkung weggefallen: Nach der bis zum AbgabenänderungsG 2004 geltenden Regelung mussten bei beschränkt Lohnsteuerpflichtigen Sonderausgaben bereits im Lohnsteuerverfahren geltend gemacht werden, wenn sie auch bei der Antragsveranlagung berücksichtigt werden sollten. Nun ist auch eine erstmalige Berücksichtigung bei der Antragsveranlagung möglich, wodurch eine bisher bestehende Diskriminierung von Gebietsfremden beseitigt wurde.

Geblieben ist allerdings die Sonderregelung, die den Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige betrifft. Kaum eine andere Regelung ist aus dem Blickwinkel der DBA-Diskriminierungsverbote und der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten derart heftiger Kritik unterzogen worden.²⁹⁾ Die Einschränkung, wonach der Verlustabzug „nur insoweit berücksichtigt werden“ kann, „als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat“, setzt eine vorrangige Berücksichtigung der Verluste im Ansässigkeitsstaat voraus und lässt die Verlustverwertung in Österreich bloß subsidiär zu.³⁰⁾ Bezogen auf Österreich werden beschränkt Steuerpflichtige auf diese Weise schlechter als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt, die diese Einschränkung nicht hinnehmen müssen. Der Gesetzgeber hat sich von den abkommensrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Argumenten gegen diese Vorschrift nicht beeindrucken lassen und will offenbar ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH provozieren.

Eine weitere Regelung, die bloß für beschränkt Steuerpflichtige gilt, ist ebenfalls unverändert geblieben: Sonderausgaben sind nach § 102 Abs. 2 Z 2 Satz 1 EStG nur dann abzugsfähig, „wenn sie sich auf das Inland beziehen“. Verständlich – und zumindest

²⁶⁾ Vgl. zB Art. 27 DBA Österreich – Mexiko, der allerdings nur eine „eingeschränkte Vollstreckungshilfe“ (so die Gesetzesmaterialien 553 BlgNR XXII. GP, 6 f.) enthält.

²⁷⁾ BGBl. Nr. 201/1996.

²⁸⁾ 95 BlgNR XX. GP, 34.

²⁹⁾ *Zöchling*, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige, ÖStZ 1990, 50 (51); *Beiser*, Der Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger im Lichte des zwischenstaatlichen Steuerrechts, SWI 1991, 15 (17); *Wundsam/Zöchling*, Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer, ÖStZ 1990, 100 (100 ff.); *Zöchling*, Betriebsstättenbesteuerung: Ende der Diskriminierung durch EG-Recht?, SWI 1992, 112 (112 f.); *Tumpel*, EWR-Diskriminierungsverbote und direkte Steuern, *ecolex* 1992, 655 (655 f.); *Zöchling*, VfGH bestätigt subsidiären Verlustvortrag für Steuerausländer, ÖStZ 1995, 375 (376 f.); *Lang*, Betriebsstättenverluste aus deutsch-österreichischen Wirtschaftsbeziehungen, in *Piltz/Schaumburg*, Aufwand und Verluste bei internationalen Sachverhalten (1999) 137 (152 ff.); *Tumpel*, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 55 (60 f.); *Hruschka/Bendlinger*, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmer, SWI 2003, 271 (275).

³⁰⁾ Dazu H. *Loukota*, Verlustvortrag für Steuerausländer mit Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 62 (62 ff.); *derselbe*, Internationale Verlustverwertung – Kritik am falschen Ende, ÖStZ 1990, 162 (162 ff.).

verfassungsrechtlich unbedenklich³¹⁾ – ist diese Einschränkung, soweit der Verlustabzug betroffen ist. Für diese Sonderausgabe ist § 102 Abs. 2 Z 2 Satz 1 EStG aber ohnehin nicht anwendbar, da § 102 Abs. 2 Z 2 EStG eine eigene Regelung enthält, wonach nur Verluste vorgetragen werden können, „die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind“. Der in § 102 Abs. 2 Z 2 Satz 1 EStG allgemein geforderte und nicht näher konkretisierte Inlandsbezug ist für alle anderen Sonderausgaben angeordnet. An anderer Stelle haben W. Loukota und ich bereits anhand der einzelnen Sonderausgabentatbestände darauf hingewiesen, dass sich bei keiner Sonderausgabe eine Form des Inlandsbezugs vorschlagen lässt, die völlig unproblematisch ist.³²⁾ Entweder die Annahme eines bestimmten Inlandsbezugs führt zu kaum begründbaren Differenzierungen oder Wertungswidersprüchen, die gleichheitsrechtliche Bedenken hervorrufen, oder aber sie löst Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität aus. In verfassungs- und gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation spricht viel dafür, den in § 102 Abs. 2 Z 2 Satz 1 EStG geforderten Inlandsbezug als normativ bedeutungslos anzusehen.³³⁾ Der Gesetzgeber hat leider die Chance, diese Regelung von sich aus aus dem Rechtsbestand zu beseitigen, vorübergehen lassen.

III. Tarif, Veranlagung und Steuerabzug

1. Der Tarif bei der beschränkten Steuerpflicht

Eine andere Regelung der beschränkten Steuerpflicht hat der Gesetzgeber allerdings geändert. § 102 Abs. 3 Satz 1 EStG soll nunmehr wie folgt lauten: „Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist.“ Die Erläuterungen begründen diese Änderung folgendermaßen:³⁴⁾ „In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache des Wohnsitzstaates, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Beschränkt Steuerpflichtige sollen daher an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone nicht mehr im selben Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000 €) teilnehmen. Daher soll bei der Einkommensteueranlagung beschränkt Steuerpflichtiger beim Tarif die Null-Steuerzone teilweise unberücksichtigt bleiben. Aus Vereinfachungsgründen sollen aber auch beschränkt Steuerpflichtige in Höhe von 2.000 € an der existenzsichernden Null-Steuerzone teilnehmen. Dies wird durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 € zur Bemessungsgrundlage erreicht.“

Der Gesetzgeber dürfte zu dieser Änderung der Rechtslage für beschränkt Steuerpflichtige durch das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Gerritse* inspiriert worden sein.³⁵⁾ Der EuGH hat dazu Folgendes ausgeführt: „Was ... den Grundfreibetrag angeht, ist es legitim, diese Vergünstigung Personen, die ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Besteuerungsstaat erzielt haben, also in der Regel Inländern, vorzubehalten, denn sie dient ... einer sozialen Zielsetzung, da sie die Möglichkeit bietet, den Steuerpflichtigen ein von jeder Einkommensbesteuerung freies Existenzminimum zu sichern.“ Bei der Beurteilung, ob ein Gebietsfremder diskriminiert ist, ist „zu prüfen, ob ... der auf die Einkünfte ... angewandte Steuersatz von 25 % höher ist als derjenige, der sich bei Anwendung des progressiven Tarifs ergeben würde. Um vergleichbare Situationen zu

³¹⁾ Vgl. aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht EuGH v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participation und Singer*, Rn. 22; vgl. aber nunmehr den Schlussantrag von GA Leger v. 1. 3. 2005, C-152/03, *Ritter-Coulais*, Rn. 98 ff., wonach Auslandsverluste bei Gebietsfremden im Beschäftigungsstaat dann zu berücksichtigen sind, wenn sie ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich im Staat der Besteuerung erzielen. Konsequenz zu Ende gedacht bedeutet dies, dass die Auslandsverluste in aller Regel bereits im Jahr ihrer Entstehung zu berücksichtigen sind, da im Verlustfall der beschränkt Steuerpflichtige alle Einkünfte im Staat der Besteuerung erzielt.

³²⁾ Lang/W. Loukota, Der Inlandsbezug bei Sonderausgaben, GeS 2003, 354 (354 ff.).

³³⁾ Lang/W. Loukota, GeS 2003, 354.

³⁴⁾ ErlRV zum AbgÄG 2004, Zu Artikel I Z 15, 16, 20 und 29.

³⁵⁾ EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse* Rn. 48.

schaffen, ist ... zu den in Deutschland erzielten Nettoeinkünften des Betroffenen ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags hinzuzuzählen.“

Das Urteil in der Rechtssache *Gerritse* zwingt den Gesetzgeber nicht, die Hinzurechnung vorzunehmen. Er hat sich dennoch dafür entschieden, die ihm offenbar durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumte Möglichkeit zu nutzen, die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger wieder zu verschärfen, und dies nur kurze Zeit vor Beginn des Zeitraums, für den diese Neuregelung erstmals maßgeblich sein soll.³⁶⁾ Ob und inwieweit dies den verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutz berührt, soll hier nicht vertieft werden. Der Gesetzgeber war jedenfalls nicht gut beraten, die Regelungen für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige wieder stärker zu differenzieren: Der EuGH hat in seinem Urteil in der Rechtssache *Gerritse* den Grundfreibetrag jenen Regelungen gleich gestellt, die den persönlichen Verhältnissen und dem Familienstand Rechnung tragen. Diese Umstände muss der Beschäftigungsstaat dann berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige keine oder fast keine Einkünfte in seinem Wohnsitzstaat bezieht.³⁷⁾ In seinem Urteil in der Rechtssache *Wallentin* hat der EuGH klar gemacht, dass er bei dieser Beurteilung auf die steuerliche Erfassung im Wohnsitzstaat abstellt.³⁸⁾ Wenn daher – aus dem Blickwinkel des Rechts des Beschäftigungsstaates betrachtet – maßgebliche Einkünfte im Wohnsitzstaat erzielt werden, die aber dort nicht steuerbar oder auch steuerbefreit sind, trifft den Beschäftigungsstaat dennoch eine Verpflichtung, einen derartigen Grundfreibetrag zu gewähren.³⁹⁾ Dieselbe Verpflichtung könnte zum Tragen kommen, wenn sich die Einkünfte auf Österreich und andere Beschäftigungsstaaten verteilen, im Wohnsitzstaat aber keine oder fast keine Einkünfte erzielt werden.⁴⁰⁾ All diese Fälle sind von der Veranlagungsoption des § 1 Abs. 4 EStG nicht erfasst, da diese Vorschrift bei der Festlegung der 90 %-Grenze ausschließlich die nach dem Recht Österreichs ermittelten Einkünfte im Auge hat.⁴¹⁾ Je stärker sich daher das Besteuerungsregime beschränkt Steuerpflichtiger von jenem der unbeschränkt Steuerpflichtigen unterscheidet, desto größer ist die Gefahr der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit in den genannten Konstellationen.

2. Die Erweiterung der Veranlagungsoption

§ 102 Abs. 1 EStG verpflichtet beschränkt Steuerpflichtige in bestimmten Fällen zur Veranlagung, in manchen Fällen gewährt die Vorschrift ein Optionsrecht, in zahlreichen Fällen schloss sie – in der Vergangenheit – allerdings die Veranlagung zur Gänze aus. Bei hohen Einnahmen oder geringen Aufwendungen war der 20%ige Steuerabzug vom Bruttobetrag eine Begünstigung, sonst aber eine Benachteiligung.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht war der Ausschluss von der Veranlagungsoption bei beschränkter Steuerpflicht schon lange problematisch: Zwar hat es der VfGH aus dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes als zulässig angesehen, zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu differenzieren.⁴²⁾ Sobald aber für Steuerpflichtige, die Einkünfte nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG beziehen, der Weg zur Antragsveranlagung frei war, stellte sich die Frage, ob es gerechtfertigt ist, anderen Steuerpflichtigen, deren Einkünfte ebenfalls dem Steuerabzug unterliegen, nicht die Möglichkeit zu

³⁶⁾ Gemäß Art. 1 Z 35 AbgÄG 2004 ist die neue Fassung des § 102 EStG erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Das AbgÄG 2004 wurde am 30. 12. 2004 im BGBl. kundgemacht (BGBl. I Nr. 180/2004).

³⁷⁾ EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse* Rn. 48.

³⁸⁾ Vgl. zB EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, Rn. 17, wo der EuGH auf das im Wohnsitzstaat zu versteuernde Einkommen abgestellt hat.

³⁹⁾ Vgl. auch *GA Colomer*, Schlussantrag v. 26. 10. 2004, C-376/03, *D.*, Rn. 64 zur Vermögensteuer; zu den Konsequenzen für die österreichische Rechtslage vgl. *Kofler*, Voller Grundfreibetrag in Schweden für einen deutschen Feriapraktikanten ohne steuerbares Einkommen in Deutschland, ÖStZ 2004, 423 (425).

⁴⁰⁾ *Wattel*, ET 2000, 17.

⁴¹⁾ *Toifl*, Das EU-Abgabenänderungsgesetz 1996, SWI 1996, 520 (525 f.); *W. Doralt*, EStG, 4. Aufl., § 1 Rz. 61.

⁴²⁾ VfSlg. 3766/1960, 5276/1966; 123326/1990; 14515/1996 B2756/94.

gewähren, ihre Aufwendungen berücksichtigen zu lassen und ihre Einkünfte dem regulären Tarif zu unterwerfen.⁴³⁾

Spätestens seit dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *Gerritse* ist klar, dass ein pauschaler Steuersatz und das Verbot des Abzugs von Aufwendungen im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten gemeinschaftsrechtlich unzulässig sind, wenn diese Regelungen im Ergebnis eine Diskriminierung der Gebietsfremden bewirken.⁴⁴⁾ Dies hat nun auch den österreichischen Gesetzgeber veranlasst, den jahrelang geäußerten Forderungen nach Einführung einer Veranlagungsoption für die anderen Tatbestände des § 99 EStG nachzugeben.⁴⁵⁾ Im Falle des Steuerabzugs nach den §§ 99 Abs. 1 Z 1 sowie Z 3 bis 6 EStG besteht das Recht zur Veranlagung, im Falle der Sonderregel für doppelstöckige Personengesellschaften besteht wie bisher eine Verpflichtung zur Veranlagung. Bei Lohnsteuerabzugspflicht nach § 70 Abs. 2 EStG bestand diese Option schon bisher.

Fraglich ist, wie im Falle der Kapitalertragsteuerpflicht unterliegenden endbesteuerten Einkünfte vorzugehen ist: § 102 Abs. 4 EStG hatte bisher eine verpflichtende Abgeltungswirkung für steuerabzugspflichtige Einkünfte vorgesehen. § 102 Abs. 4 Satz 1 EStG galt generell für steuerabzugspflichtige Einkünfte, ließ aber noch einige Ausnahmen – unter anderem für verpflichtend zu veranlagende Einkünfte, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes oder zu den Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter gehören – zu. § 102 Abs. 4 Satz 2 EStG hatte vorgesehen, dass „steuerabzugspflichtige Einkünfte im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 ... bei natürlichen Personen jedenfalls durch den Steuerabzug abgegolten“ waren. Diese Regelung schloss aus, dass diese endbesteuerten Einkünfte in die Veranlagung nach § 102 Abs. 1 EStG einbezogen werden mussten. In verfassungskonformer – auf das EndbesteuerungsG gestützte – und gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation kam die herrschende Auffassung zum Ergebnis, dass diese Regelung die Erstattung nach § 97 Abs. 4 EStG nicht ausgeschlossen hat.⁴⁶⁾

Nach Streichung des § 102 Abs. 4 EStG ist nunmehr die Abgeltungswirkung nicht mehr verbindlich angeordnet. Dadurch ist nun zweifelsfrei normiert, dass eine Erstattung nach § 97 Abs. 4 EStG auch bei beschränkter Steuerpflicht zulässig ist. Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 97 Abs. 4 EStG bewirkt das Fehlen einer ausdrücklich angeordneten Abgeltungswirkung noch nicht die Möglichkeit oder Verpflichtung zur Veranlagung. Allerdings wäre es denkbar, nun auch andere kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte als jene aus einer stillen Gesellschaft von der Veranlagungspflicht des § 102 Abs. 1 Z 2 EStG umfasst zu sehen, wenn sie zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes gehören. Dem steht aber das Steuerabgeltungsgebot des § 97 Abs. 1 EStG entgegen, das – so wie die Erstattungsregel des § 97 Abs. 4 EStG – auch bei beschränkter Steuerpflicht zum Tragen kommt. § 102 Abs. 4 Satz 2 EStG war im Hinblick auf die Abgeltungswirkung endbesteuerter Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht niemals konstitutiv, sondern sollte bloß sicherstellen, dass die Ausnahme von der Abgeltungswirkung für Einkünfte nach § 102 Abs. 1 Z 2 EStG nicht auch für die endbesteuerten Einkünfte galt.⁴⁷⁾

⁴³⁾ Vgl. zB *Lang*, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449 (452).

⁴⁴⁾ EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Rn. 28.

⁴⁵⁾ *Lechner*, Vorschläge für die zweite Etappe der Steuerreform auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts, SWI 1991, 99 (101); *Lang*, Internationale Aspekte des Begutachtungsentwurf des Steuerreformgesetzes 1993, SWI 1993, 293 (297); Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Reformvorschläge auf dem Gebiete des Außensteuerrechts, SWI 1997, 487 (489).

⁴⁶⁾ *Jann/Toifl*, KEST-Rückerstattung für beschränkt Steuerpflichtige nach § 97 Abs. 4 EStG?, SWI 1996, 348; *H. Loukota*, Durchführungserlass zur Verordnung gegen die Steuerflucht in Auslandskapitalanlagen, SWI 1998; 413; EStR 2000, 2977 ff.

⁴⁷⁾ Vgl. *Jann/Toifl*, SWI 1996, 350.

3. Die Zulässigkeit des Steuerabzugs

Eine offene Frage ist, ob es überhaupt zulässig ist, für beschränkt Steuerpflichtige einen besonderen Steuerabzug wie in § 99 EStG vorzusehen. Keineswegs sind etwa Steuerabzüge aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht generell unzulässig.⁴⁸⁾ Problematisch könnte es allerdings sein, wenn der Gesetzgeber einen Steuerabzug für Gebietsfremde vorsieht, sich bei Gebietsansässigen jedoch mit der Steuererhebung im Veranlagungsverfahren begnügt.

Der BFH hat diese Frage in der Rechtssache *Scorpio* an den EuGH gerichtet, in der es um die Vereinbarkeit des Steuerabzugs nach § 50 a Abs. 4 und 5 sowie § 50 d Abs. 1 dEStG mit der Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG geht.⁴⁹⁾ Ein Verfahren betrifft einen Vergütungsschuldner, der wegen Unterlassung des Quellensteuerabzugs zur Haftung herangezogen wurde, in einem anderen Verfahren hat ein Vergütungsschuldner beim Finanzamt und beim Finanzgericht vergeblich die Aufhebung der Vollziehung beantragt. Unter Berufung auf dieses beim EuGH anhängige Verfahren hat der VwGH ein bei ihm geführtes Verfahren zur vergleichbaren österreichischen Rechtslage ausgesetzt, um das Urteil des EuGH abwarten zu können.⁵⁰⁾

Der österreichische Gesetzgeber hat sich offenbar im Vorfeld des AbgabenänderungsG 2004 bereits mit der Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität der Erhebung einer Quellensteuer beschäftigt. In den Erläuterungen findet sich nämlich folgender Hinweis:⁵¹⁾ „Aus der Abzugssteuer i. H. v. 20 % der Bruttoeinnahmen ergibt sich in pauschaler Betrachtung kein Liquiditätsnachteil für beschränkt Steuerpflichtige, weil die bei einer Veranlagung zur Anwendung kommenden Grenzsteuersätze regelmäßig deutlich über der Abzugssteuer i. H. v. 20 % liegen.“

Den Verfassern der Erläuterungen ist zuzugestehen, dass der Liquiditätsnachteil, der mit der Steuererhebung im Wege eines Steuerabzugs verbunden ist, oft tatsächlich nicht besteht. Wenn der Gesetzgeber nämlich die Steuer im Wege der Veranlagung erhebt, führt dies auch zu Vorauszahlungen. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass der Steuerabzug vom Bruttobetrag bemessen wird. Daher ist es denkbar, dass die Aufwendungen so hoch sind, dass bei der späteren Veranlagung die gesamte oder ein Teil der im Wege der Quellensteuer erhobenen Einkommensteuer zurückzuerstatten ist. In diesem Fall kann der Liquiditätsnachteil beachtlich sein.⁵²⁾ Der EuGH stellt keine „pauschale Betrachtung“⁵³⁾ an, sondern achtet darauf, dass die Gemeinschaftsrechtskonformität in jedem Einzelfall gewahrt ist.

Theoretisch wäre es zwar denkbar, es dem Einkünftebezieher zu ermöglichen, seine Aufwendungen dem Vergütungsschuldner gegenüber offen zu legen, sodass dieser die Aufwendungen bei Berechnung der Quellensteuer berücksichtigen kann. Dies würde aber vielfach voraussetzen, dass der Einkünftebezieher seinen Auftraggeber über die eigene Gewinnspanne informiert. Der Gebietsfremde hätte somit als Preis für die Gleichstellung bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage eine andere Benachteiligung gegenüber seinen Mitbewerbern in Kauf zu nehmen. Es liegt auf der Hand, dass dies keine gemeinschaftsrechtlich akzeptable Lösung ist.⁵⁴⁾

⁴⁸⁾ Dazu *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539.

⁴⁹⁾ EuGH Rs. C-290/04 *Scorpio*, BFH Beschluss vom 28. 5. 2004 I R 39/04; vgl. dazu *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539; *Schnitger/Papantonopoulos*, Deutsche Vorabentscheidungsersuchen zu den direkten Steuern des Jahres 2004, BB 2005, 407 (408 f.).

⁵⁰⁾ VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056-7.

⁵¹⁾ 686 BlgNR XXII. GP, 15.

⁵²⁾ Dazu *Kofler*, Gerritse: EuGH bestätigt Generalanwalt – Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig! ÖStZ 2003, 307 (309); *Schnitger*, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, FR 2003, 745 (749).

⁵³⁾ So die Formulierung der Erläuterungen: 686 BlgNR XXII. GP, 15.

⁵⁴⁾ Ebenfalls ablehnend, wenngleich aus anderen Gründen *Kofler*, ÖStZ 2003, 309.

Ein weiteres gemeinschaftsrechtliches Problem stellt die Haftung des Vergütungsschuldners dar.⁵⁵⁾ Diese Konsequenz ist im Anwendungsbereich des § 99 EStG mit der beschränkten Steuerpflicht des Empfängers der Einkünfte verbunden. Wenn die Steuer des Einkünftebeziehers bloß im Wege der Veranlagung erhoben wird, trifft den Vergütungsschuldner hingegen keine Haftung. Dies kann Inländer davon abhalten, Gebietsfremde mit bestimmten Dienstleistungen zu beauftragen, da sie bei Ausbezahlung der Honorare an die ausländischen Geschäftspartner dessen Steuer einbehalten und abführen müssen und letztlich auch dafür haften. Wenn also z. B. der Gebietsfremde zu Unrecht behauptet, er hätte im Inland einen Wohnsitz und wäre daher gar nicht beschränkt steuerpflichtig und würde folglich nicht dem Steuerabzug unterliegen, hat letztlich der Vergütungsschuldner das Risiko zu tragen. Gebietsansässige haben dadurch eindeutig Vorteile, wenn sie einem Inländer ihre Dienstleistungen anbieten wollen.

Zu den geradezu „klassischen“ Argumenten der Verteidigung von Schlechterstellungen von Gebietsfremden gehören die mangelnden Kontrollmöglichkeiten. Zumindest im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten hat der EuGH diese Rechtfertigung nahezu stereotyp zurückgewiesen, da die Behörden die Möglichkeiten der Amtshilfe-Richtlinie in Anspruch nehmen können.⁵⁶⁾ Offen ist, ob dies im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit, die ja auch im Verhältnis zu Drittstaaten gilt, zumindest im Verhältnis zu diesen Staaten einen Steuerabzug rechtfertigen kann.⁵⁷⁾ Allerdings ist fraglich, ob die im Hinblick auf die im Verhältnis zum Ausland – gleichgültig ob EU-Staaten oder Drittstaaten – fehlende Steuerkontrolle überhaupt überzeugend sein kann: Bekanntlich hat der Gesetzgeber den Steuerabzug nach § 99 EStG keineswegs für die beschränkte Steuerpflicht generell vorgesehen, sondern nur punktuell für bestimmte Einkünfte Gebietsfremder. Wenn der Gesetzgeber daher bei Rechtsanwälten auf den Steuerabzug verzichten und mit der diese Gruppe treffenden Verpflichtung zur Veranlagung das Auskommen finden kann, ist fraglich, warum es erforderlich ist, bei Architekten dennoch einen Steuerabzug vorzusehen.⁵⁸⁾ Daraus kann nur der Schluss gezogen werden, dass dem österreichischen Gesetzgeber das Argument der Steueraufsicht offenbar nicht so bedeutend ist, dass er es konsequent im Hinblick auf Gebietsfremde berücksichtigt. Dies relativiert aber die Überzeugungskraft der Steueraufsicht als Rechtfertigung für eine Schlechterstellung.

IV. Würdigung

Der Gesetzgeber hat bei der durch das AbgabenänderungsG vorgenommenen Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht gemeinschaftsrechtliche Sensibilität bewiesen. Die Bemühungen, gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen, sind nicht zu übersehen. Eine Reihe von gemeinschaftsrechtlich bedenklichen Regelungen sind aber unangetastet geblieben. Dem Gesetzgeber wird es vermutlich nicht erspart bleiben, den Bereich der beschränkten Steuerpflicht umfassender zu reformieren.

⁵⁵⁾ Dazu z. B. EuGH v. 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, Rn. 25; vgl. auch *Macho/Steiner*, Haftungsfrage „Beschränkte Einkommensteuerpflicht“, ÖStZ 2003, 382; *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (540 ff.), *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 ff.).

⁵⁶⁾ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, Abl L 336, S. 15.

⁵⁷⁾ *Stähl*, Free movement of capital between Member States and third countries, EC Tax Review 2004, 47; *Kellersmann/Schnitger*, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, in Druck; zur Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten auch *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg) Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 490 (490 ff.); *Lang*, IStR 2005 (in Druck).

⁵⁸⁾ Ähnlich *Pohl/Raupach*, Überreglementierung der Besteuerung des Inlandsfalls, in: *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.) FS Wassermeyer 179 (205), allerdings im Hinblick auf die Erhebung von Quellensteuern bei unbeschränkter Steuerpflicht; vgl. weiters ausführlicher *Lang*, IStR 2005 (in Druck).