

Walter Loukota / Daniela Hohenwarter\*)

## Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH-Rechtssache *Scorpio*

WITHHOLDING TAXES FOR NON-RESIDENT TAXPAYERS IN ACCORDANCE WITH EU-LAW? – THE ECJ-CASE SCORPIO

In its decision of 28 April 2004 the German Federal Tax Court (Bundesfinanzhof) requested a preliminary ruling from the ECJ concerning the compatibility of the German withholding tax regime for business income derived by a non-resident taxpayer. The authors examine the arguments raised by the German court from a general European law perspective and analyse the discriminating effects of special withholding taxes for non-resident taxpayers as well as potential justifications in the light of the fundamental freedoms of the EC Treaty. Furthermore, the consequences of this case on the Austrian tax law are analysed. The impact of recent amendments of the Austrian Income Tax Act by the Steuerreformgesetz 2005 as well as influences of the latest proposal for further amendments with regard to the taxation of non-resident taxpayers (AbgÄG 2004) have also been taken into account in this article.

**I. Einleitung** Der BFH hat mit Beschluss vom 28. 4. 2004 dem EuGH die Frage der Vereinbarkeit besonderer Abzugssteuern bei beschränkter Steuerpflicht mit den Vorgaben der Dienstleistungsfreiheit vorgelegt.<sup>1)</sup> Dieses Verfahren ist als Rechtssache C-290/04 *Scorpio Konzertproduktionen GmbH gg FA Hamburg-Eimsbüttel* beim EuGH anhängig. Ein weiteres Verfahren setzte der BFH in Erwartung der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Scorpio Konzertproduktionen GmbH* aus.<sup>2)</sup> Folgender Sachverhalt lag dem Vorlagefall zugrunde: Eine GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland veranstaltete in Deutschland Konzerte einer Popmusikgruppe, deren künstlerische Darbietungen von einem in den Niederlanden ansässigen Agenten (E) zur Verfügung gestellt wurden. 1993 zahlte der deutsche Veranstalter für die erbrachten Leistungen insgesamt 438.600 DM an den in den Niederlanden ansässigen E. Für diese Zahlung hatte Deutschland nach dem DBA Deutschland-Niederlande kein Besteuerungsrecht, da dem Abkommen ein dem Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nachgebildeter „Künstlerdurchgriff“ fehlte und der beschränkt steuerpflichtige Agent keine Betriebsstätte in Deutschland unterhielt. Nach deutschem Recht ist jedoch eine förmliche Freistellungsbescheinigung des Bundesamtes für Finanzen erforderlich, um die DBA-rechtliche Entlastung direkt an der Quelle vornehmen zu können. Eine solche hatte die GmbH als Vergütungsschuldnerin jedoch nicht eingeholt. Aus diesem Grund wurde sie nachträglich durch Haftungsbescheid zur Zahlung von insgesamt 70.395,30 DM<sup>3)</sup> aufgefordert, obwohl Deutschland nach dem DBA gar kein Besteuerungsrecht für die zugrunde liegenden Einkünfte hatte. Darin sieht der BFH einen möglichen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 59 und 60 EG und legt dem EuGH mit Beschluss vom 28. 4. 2004 folgende Rechtsfragen<sup>4)</sup> zur Vorabentscheidung vor:

\*) Mag. Daniela Hohenwarter LL.M. und Mag. Walter Loukota sind Assistenten und Lehrbeauftragte am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

1) BFH-Beschluss 28. 4. 2004, I R 39/04.

2) BFH-Beschluss 16. 6. 2004, I B 44/04.

3) 15 % von 438 600 Vergütung zuzüglich 7 % Umsatzsteuer.

4) Überdies stellte der EuGH spezifische Fragen in Hinblick auf das Erfordernis der Staatsangehörigkeit des Leistungsanbieters, da in dem vor dem EuGH anhängigen Verfahren nicht erhoben worden war, ob der in den Niederlanden ansässige E auch die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates hat oder Staatsangehöriger eines Nicht-EU Staates ist. Der EuGH wird also auch die Frage beantworten müssen, ob die Staatsangehörigkeit eines innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ansässigen Leistungserbringers Voraussetzung der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten ist.

1. „Sind Art 59 und 60 EGV dahingehend auszulegen, dass gegen sie verstoßen wird, wenn ein in Deutschland ansässiger Vergütungsschuldner eines im EU-Ausland ansässigen Vergütungsgläubigers, der die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats besitzt, in Haftung genommen werden kann, weil er den Steuerabzug unterlassen hat, während Vergütungen an einen im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Vergütungsgläubiger keinem Steuerabzug unterliegen und daher auch keine Haftung des Vergütungsgläubigers wegen eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs in Betracht kommt?
2. [...]
3. Falls die Frage zu 1. verneint wird:
  - a. Sind die Art 59 und 60 EGV dahingehend auszulegen, dass Betriebsausgaben, die einem im EU-Ausland ansässigen Vergütungsgläubiger im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner zu den Vergütungen führenden Tätigkeiten im Inland entstanden sind, vom Vergütungsschuldner bereits im Steuerabzugsverfahren steuermindernd berücksichtigt werden müssen, weil auch bei Inländern nur die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Nettoeinkünfte der Einkommensteuer unterliegen?
  - b. [...]
  - c. Sind die Art 59 und 60 EGV dahingehend auszulegen, dass gegen sie verstoßen wird, wenn die in einem in den Niederlanden ansässigen Vergütungsgläubiger nach dem DBA-Niederlande in Deutschland zustehende Steuerbefreiung im Steuerabzugsverfahren zunächst unberücksichtigt bleibt und erst in einem nachfolgenden Erstattungsverfahren berücksichtigt wird, und auch der Vergütungsschuldner sich im Haftungsverfahren nicht auf die Steuerbefreiung berufen darf, während steuerfreie Einkünfte von Inländern keinem Steuerabzug unterliegen und daher auch keine Haftung wegen eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs in Betracht kommt?
  - d. [...]“

Einzelheiten der österreichischen Rechtslage unterscheiden sich von der dem Vorlagebeschluss zugrunde liegenden deutschen Rechtslage. Das österreichische Recht kennt kein der deutschen Freistellungsbescheinigung vergleichbares Erfordernis für die Entlastung an der Quelle. Dennoch ist eine direkte Quellentlastung bei DBA-rechtlich freigestellten Einkünften gesetzlich nicht vorgesehen.<sup>5)</sup> Dieses Problem wird der EuGH in der Rechtssache *Scorpio* in Hinblick auf die besonderen Abzugssteuern für beschränkt Steuerpflichtige zu thematisieren haben. Darüber hinaus hat der Vorlagefall aber noch wesentlich grundlegendere Bedeutung in Hinblick auf die allgemeine Vereinbarkeit besonderer Abzugssteuern beschränkt Steuerpflichtiger mit den Grundfreiheiten. Dies ist für die österreichische und deutsche Rechtslage gleichermaßen relevant, denn auch das österreichische Recht sieht in § 99 EStG besondere Abzugssteuern vom Bruttoertrag für beschränkt Steuerpflichtige vor.

## II. Die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken

### 1. Diskriminierender Haftungsnachteil beim Abzugsverpflichteten

Der vorliegende Senat des BFH zweifelt an der Vereinbarkeit des derzeit geltenden Steuerabzugssystems für beschränkt Steuerpflichtige mit der Dienstleistungsfreiheit, da die damit verbundene Haftungsregelung eine Beeinträchtigung des inländischen Empfängers grenzüberschreitender Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten darstelle. Diesbezüglich argumentiert der BFH, dass inländische Wirtschaftstreibende dazu angehalten sein könnten, „zur Vermeidung der mit dem Steuerabzug verbundenen Kosten und Risiken Dienstleistungen Gebietsansässiger statt entsprechender Leistungen Ge-

---

<sup>5)</sup> Teils besteht ein Wahlrecht. Zum Teil ist zwingend das Rückerstattungsverfahren anzuwenden: siehe dazu *H. Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht (2002) 128 ff; siehe zur Frage der Rechtfertigung im Abschnitt II-C über die Rechtfertigungsmöglichkeiten.

bietsfremder in Anspruch zu nehmen“. Dies könnte eine mittelbare Diskriminierung von Dienstleistungserbringern anderer Mitgliedstaaten darstellen und zugleich die passive Dienstleistungsfreiheit des inländischen Dienstleistungsempfängers verletzen.<sup>6)</sup> So hielt der EuGH z. B. im Urteil *Safir* verfahrensrechtliche Hürden, die mit dem Abschluss einer ausländischen Versicherung verbunden waren, für einen Verstoß gegen die passive Dienstleistungsfreiheit, da Kunden im Falle des Abschlusses derartiger Geschäfte am inländischen Versicherungsmarkt „keinerlei besondere Schritte unternehmen müssten“.<sup>7)</sup> Überträgt man diese Argumentation auf das System der Abzugssteuern, könnte argumentiert werden, dass die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge sowie die Haftung für den inländischen Dienstleistungsempfänger ebenfalls eine gewisse Hürde darstellen. So hat der Abzugsverpflichtete alle Informationen zu sammeln, die für die Voraussetzungen des Steuerabzuges erforderlich sind. Er hat primär der Frage nachzugehen, ob der Vertragspartner im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, da bei unbeschränkter Steuerpflicht des Leistungsanbieters, d. h. auch im Falle eines Zweitwohnsitzes im Inland, weder eine Verpflichtung, noch eine Berechtigung zum Steuerabzug seitens des Leistungsempfängers besteht.<sup>8)</sup> Bei DBA-rechtlich befreiten oder begünstigten Inlandseinkünften besteht zudem die Notwendigkeit, sich mit der Frage einer Entlastung an der Quelle auseinander zu setzen. Der Abzugsverpflichtete muss sich entscheiden, seinen ausländischen Vertragspartner entweder zu entlasten oder den Steuerabzug doch vorzunehmen. Im Falle der Entlastung haftet der Abzugsverpflichtete aber dem Bund gegenüber für die Steuerabzugsbeträge, wenn die Voraussetzungen der Entlastung nicht vorgelegen sind.<sup>9)</sup> In diesem Zusammenhang ist weiters zu beachten, dass der Abzugsverpflichtete selbst bei Vorliegen der erforderlichen Nachweise zur Haftung in Anspruch genommen werden kann, wenn sich im Nachhinein deren Unrichtigkeit herausstellt.<sup>10)</sup> Es könnte daher argumentiert werden, dass die Haftungsregelung durch das mit ihr verbundene Haftungsrisiko auch geeignet ist, „eine Unsicherheit zu erzeugen“, die von der Ausübung der passiven Dienstleistungsfreiheit abhalten kann.<sup>11)</sup> Diese Unsicherheit kann der Abzugsverpflichtete bei genauer Betrachtung auch nicht dadurch umgehen, dass er die Abzugssteuer „sicherheitshalber“ einbehält, da er damit u. U. im zivilrechtlichen Sinne rechtswidrig oder vertragswidrig handelt, wenn die Voraussetzungen für einen Steuerabzug nicht vorliegen.<sup>12)</sup>

## 2. Diskriminierender Liquiditätsnachteil des beschränkt Steuerpflichtigen

Auf Ebene des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfängers könnte argumentiert werden, dass die Abzugssteuer bei hohen Erwerbsaufwendungen zu einem Zins- und Liquiditätsnachteil gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen führen könne, da dieser mit gleichartigen Einkünften erst zu einem späteren Zeitpunkt und bloß auf Nettobasis besteuert würde.<sup>13)</sup> In der Literatur wird daher z. T. auf der Grundlage des

<sup>6)</sup> EuGH 28. 4. 1998, Rs. C-118/96 *Safir*; EuGH 3. 10. 2002, Rs. C-126/00 *Danner*; EuGH 26. 6. 2003, Rs. C-422/01 *Skandia und Ramstedt*; EuGH 28. 7. 1997, Rs. C-294/97 *Eurowings*. Zur passiven Dienstleistungsfreiheit: *Kluth*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.) EUV/EGV Art. 49/50 Rz. 27; *Randelzhofer/Forsthoef*, in: *Grabitz/Hilf* (Hrsg.) EGV Art. 49 Rz. 57; Zur Einbeziehung der Rechtsposition des Leistungsabnehmers in der allgemeinen Dogmatik der Grundfreiheiten grundlegend: *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 234 ff.

<sup>7)</sup> EuGH 28. 4. 1998, Rs. C-118/96 *Safir* Rz. 26.

<sup>8)</sup> Siehe *Lang*, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449 (452); *H. Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz. 142.

<sup>9)</sup> *H. Loukota*, SWI 1999, 258 ff.

<sup>10)</sup> *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 100 Rz. 5; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 100 Rz. 3; es liegt dabei im Ermessen des zuständigen Finanzamtes, ob es für die Entrichtung der Steuer den Schuldner oder den Gläubiger des Leistungsentgeltes heranzieht, jedoch wird unter Berücksichtigung der Billigkeit und Zweckmäßigkeit vorrangig der Abzugspflichtige herangezogen werden.

<sup>11)</sup> In diesem Sinne EuGH 28. 4. 1998, Rs. C-118/96 *Safir* Rz. 29.

<sup>12)</sup> *H. Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht 130, Fn. 215.

<sup>13)</sup> Siehe zur anschaulichen Darstellung der Problematik im Bereich der Künstlerbesteuerung: *Molenaar*, Obstacles for International Performing Artists, ET 2002, 149 (150); zu Kapitalerträgen siehe *Dautzenberg*, Kapitalertragssteuer auf deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften EG-rechtswidrig?, BB 2001, 2137 (2147).

*Gerritse*-Urteils vertreten, dass der Steuerabzug als solcher eine bedenkliche Diskriminierung des beschränkt Steuerpflichtigen darstellen kann.<sup>14)</sup> Der Einwand, dass unbeschränkt Steuerpflichtige auf solche Einkünfte statt einer Abzugssteuer Steuervorauszahlungen nach § 45 EStG zu leisten hätten, kann den Diskriminierungsvorwurf nicht entkräften, da Steuervorauszahlungen unbeschränkt Steuerpflichtiger von einer Nettogröße – dem Einkommen – ermittelt werden, während die Bemessung der Abzugssteuern vom ungekürzten Bruttoertrag der Einnahmen erfolgt.<sup>15)</sup> Dies muss umso mehr gelten, wenn der beschränkt Steuerpflichtige aufgrund eines DBA gar keine Steuer schuldet. Der Liquiditätsnachteil wirkt u. E. jedenfalls dann diskriminierend, wenn der durch die geringeren liquiden Mittel entgangene Zins nicht in einem nachfolgenden Veranlagungs- oder Erstattungsverfahren berücksichtigt wird. In einem Zinsnachteil einer beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft sah der EuGH im Urteil *Commerzbank*<sup>16)</sup> eine verbotene Diskriminierung. Dabei ging es um den Ausschluss der Verzinsung hinsichtlich der Erstattung von Quellensteuern an eine beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft. Zu vergleichbaren Nachteilen führen aber auch Zinsnachteile aufgrund eines vorgezogenen Besteuerungszeitpunktes auf Basis einer undifferenzierten Brutto-Bemessungsgrundlage. Zunächst wäre es also aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht erforderlich, den durch die geringeren liquiden Mittel hervorgerufenen Zinsnachteil im Rahmen einer anschließenden Veranlagung zu berücksichtigen.<sup>17)</sup>

Für die Frage der Anwendbarkeit der in § 205 BAO vorgesehenen Verzinsung steuerlicher Guthaben ist zu differenzieren, ob der Zinsnachteil durch das vorläufige Einbehalten der Abzugssteuer trotz DBA-rechtlicher Einschränkung des Besteuerungsanspruches entstanden ist, oder ob der Zinsnachteil durch den vorgezogenen Besteuerungszeitpunkt auf Bruttobasis verursacht wird. Im Zuge des BudgetbegleitG 2001 wurde in § 205 BAO die Verzinsung für Einkommen-(Körperschaft-)steuernachforderungen und -gutschriften eingeführt. Die Anspruchszinsen (Nachforderungszinsen und Gutschriftszinsen) sollen mögliche Zinsvorteile und Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben.<sup>18)</sup> Bei Abzugssteuern gemäß § 99 EStG können sich derartige Differenzbeträge durch Gegenüberstellung der Abgabenschuld bei Veranlagung mit dem Steuerabzugsbetrag ergeben.<sup>19)</sup> U. E. wäre die Bestimmung über die Anspruchsverzinsung einer derartigen Auslegung zugänglich, wenn man in der Vornahme eines Steuerabzuges nach § 99 EStG den Tatbestand einer „Vorauszahlung“ im Sinne von § 205 Abs. 1 BAO verwirklicht sehen würde. Dann wären mögliche Differenzbeträge zwischen einem Steuerabzugsbetrag und der sich als niedriger herausstellenden endgültigen Abgabenschuld hinsichtlich der Einkünfte als zinsrelevanter Differenzbetrag anzusehen.<sup>20)</sup> Die Anspruchsverzinsung ist jedoch nicht auf die Berücksichtigung von Zinsnachteilen beim Einbehalt von Abzugssteuern zugeschnitten. So ist zu beachten, dass die Anspruchszinsen nicht bereits für die Zeit ab Entstehen des Abgabensanspruches, sondern erst ab 1. Oktober des Folgejahres festgesetzt werden.<sup>21)</sup> Dies stellt in Frage, ob mit der derzeit geltenden Anspruchsverzin-

<sup>14)</sup> *Kofler, Gerritse*: Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2003/504, 266 (269) m. w. N.; *Grams/Molenaar*, Schlussantrag in der Rechtssache *Gerritse*, IStR 2003, 267; *Cordewener*, Das EuGH Urteil „*Gerritse*“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis, IStR 2004, 109 (116) m. w. N. Vgl. auch bereits BFH 25. 11. 2002, I B 69/02, BStBl 2003 II 189.

<sup>15)</sup> Vgl. *Kofler*, ÖStZ 2003/504, 269.

<sup>16)</sup> EuGH 13. 7. 1993, Rs. C-330/91 *Commerzbank* Rz. 15–18.

<sup>17)</sup> So auch *Surbier-Hahn*, Zulässigkeit der vorläufigen Quellenbesteuerung im Lichte der Grundfreiheiten, in: *Konezny/Zehetner* (Hrsg.) *Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis* (2003) 123 (151 ff).

<sup>18)</sup> RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff.

<sup>19)</sup> *Ritz*, Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO, SWK-Heft 1/2001, Seite S 27 (34).

<sup>20)</sup> Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in der der Rs. *Gerritse* sollten alle der Abzugssteuer unterliegenden beschränkt Steuerpflichtigen zumindest die Möglichkeit einer späteren Veranlagung haben. Unzulässig erscheint daher der im derzeit geltenden österreichischen EStG normierte Ausschluss der Veranlagung bestimmter Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger. Zu dem im AbgAG 2004 geplanten Neuerungen siehe III. Schlussfolgerungen für Österreich.

<sup>21)</sup> Näher *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO – Bundesabgabenordnung, § 205.

sung ein Ausgleich des Zinsnachteiles hinsichtlich einer überhöhten Abzugssteuer geschaffen werden kann. Dazu wäre nämlich erforderlich, die Verzinsung bereits ab Entstehen des Abgabenanspruches, also bei Einbehalt der Abzugssteuer zuzulassen, da sonst ein durch die Bruttobesteuerung entstehender Zinsnachteil des beschränkt Steuerpflichtigen weiterhin bestehen bleibt.

Für jene Fälle, in denen beschränkt Steuerpflichtige der Abzugssteuer unterworfen wurden, obwohl das österreichische Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt war, normiert § 205 BAO, dass die Anspruchsverzinsung auch für jene Fälle gilt, wenn sich die Differenzbeträge aufgrund von Rückzahlungsbescheiden gemäß § 240 Abs. 3 BAO oder auf Grund völkerrechtlicher Verträge ergeben. Wird nun vom Abzugspflichtigen die Abzugssteuer einbehalten, obwohl nach dem DBA Österreich für die betreffenden Einkünfte kein Besteuerungsrecht hat, bekommt der Steuerpflichtige die abkommensrechtlich zu viel einbehaltene Steuer auf Antrag zurückerstattet. Obwohl der Rückerstattungsanspruch entsteht, sobald die Abzugssteuer einbehalten wird, beginnt die Verzinsung erst mit 1. Oktober des der Entstehung folgenden Kalenderjahres. In der Literatur wurde dazu kritisiert, dass diese Vorgehensweise unzureichend ist,<sup>22)</sup> da der Fiskus die zu viel einbehaltene Quellensteuer ab dem Zeitpunkt des ungerechtfertigten Abzuges verzinst zurückzahlen müsste.

Allerdings ist mit der Anspruchsverzinsung der Nachteil des beschränkt Steuerpflichtigen nicht zur Gänze aus der Welt geschafft, da argumentiert werden könnte, dass trotz nachfolgender Verzinsung durch die (vorläufige) Besteuerung auf Bruttobasis noch ein zwischenzeitlicher Liquiditätsnachteil verbleibt, welcher im schlimmsten Fall zu einem vorübergehenden Liquiditätsengpass führen kann, der wiederum von einer Inlands-tätigkeit abhalten kann, wenn sehr hohe Betriebsausgaben bestehen. Auch dies stellt eine Benachteiligung dar.<sup>23)</sup> So hat der EuGH auch vorübergehende Liquiditätsnachteile diskriminierender Art als gemeinschaftswidrig erachtet. Aus den Urteilen *X und Y* aus dem Jahre 2002 sowie *De Baeck* aus dem Jahre 2004 ergibt sich, dass der „Nachteil geringerer liquider Mittel“ im Zusammenhang mit Niederlassungen in einem anderen Mitgliedstaat einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt.<sup>24)</sup> Dass nicht jeder Liquiditätsnachteil von spürbarem Ausmaß ist, dürfte an sich keine Rolle spielen, da nach ständiger Rechtsprechung „jede Diskriminierung, auch nur von geringem Umfang“ verboten ist.<sup>25)</sup> In der Tat zeigt die Rechtsprechung – wie etwa im *Gerritse*-Urteil –, dass auch geringfügigste Besteuerungsunterschiede zwischen Gebietsfremden und Gebietsansässigen grundsätzlich geeignet sind, einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten zu bewirken.<sup>26)</sup> Der BFH weist in seinem Vorlagebeschluss zudem auf die Gefahr hin, dass der Steuerabzug für den Gebietsfremden mit dem Risiko verbunden ist, trotz Einbehalten der Abzugssteuer durch den Vergütungsschuldner keine Erstattung zu erhalten, wenn der Vergütungsschuldner die einbehaltene Abzugssteuer nicht abgeführt hat.<sup>27)</sup> Es zeigt sich, dass der Steuerabzug sowohl auf Ebene des Haftungsverpflichteten als auch auf Ebene des beschränkt Steuerpflichtigen diskriminierende Elemente aufweisen kann, die im Lichte der Rechtsprechung des EuGH einer Rechtfertigung bedürfen, um mit den Grundfreiheiten vereinbar zu sein.

<sup>22)</sup> Im Detail siehe *Zehetner*, SWI 2001, 385 ff.

<sup>23)</sup> Dies erkennt grundsätzlich auch das BMF an, wenn der dadurch bewirkte Zwischenfinanzierungsaufwand erheblich ist, und ist auf Reziprozitätsbasis zum Verzicht auf die Abzugssteuer nach § 99 EStG bereit: siehe BMF 16. 1. 2002, EAS 1982.

<sup>24)</sup> EuGH 21. 11. 2002, Rs. C-436/00 *X und Y* Rz. 36; 8. 6. 2004, Rs. C-268/03 *De Baeck* Rz. 24.

<sup>25)</sup> Zur Niederlassungsfreiheit: EuGH 28. 1. 1986, Rs. C-270/83 *Kommission/Frankreich* Rz. 21; zu den anderen Grundfreiheiten unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung: EuGH 13. 12. 1989, Rs. C-49/89 *Société Corsica Ferries France* Rz. 8.

<sup>26)</sup> Siehe die Frage des vorlegenden Finanzgerichtes in Rz. 21 des *Gerritse* Urteils, welches vor dem EuGH anzweifelt, ob geringfügigste Besteuerungsunterschiede wie die des Ausgangsverfahrens eine durch die Dienstleistungsfreiheit verbotene Hürde für die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat darstellen könne, was vom EuGH allerdings nicht aufgegriffen wurde.

<sup>27)</sup> BFH 28. 4. 2004, I R 39/04 Rz. 29.

### 3. Rechtfertigungsmöglichkeiten

Diskriminierende Effekte nationaler Regelungen können im Lichte der EuGH-Rechtsprechung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. In Hinblick auf Abzugssteuern ist an den Grund der „steuerlichen Kontrollen“ oder der Sicherung des inländischen Besteuerungsrechtes zu denken. So führt der BFH in seinem Vorlagebeschluss aus, dass das Abzugsverfahren und die Haftungsregelung legitime und sachgerechte Mittel wären, um Gebietsfremde mit ihren inländischen Einkünften steuerlich zu erfassen und somit eine Nichtbesteuerung der Einkünfte im Inland und im Ansässigkeitsstaat zu verhindern. U. E. ist hiebei allerdings eine differenzierte Sichtweise geboten.

Bei allen Einkünften, für die kein inländisches Besteuerungsrecht nach einem DBA besteht, kann eine diskriminierende Abzugssteuer nicht zur Sicherung irgendeines Besteuerungsanspruches dienen, da dieses durch das DBA aufgegeben wurde. Hier fehlt der Abzugssteuer bereits die „Eignung“, einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses zu dienen. Aus diesem Grund dürfte das in Deutschland vorgesehene Erfordernis einer Freistellungsbescheinigung bei DBA-rechtlich freigestellten Einkünften nur schwer zu rechtfertigen sein, was die anhängige Rechtssache *Scorpio* zeigen müsste.<sup>28)</sup> Ebenso problematisch wären aber Regelungen, die hinsichtlich diskriminierender Abzugssteuern<sup>29)</sup> zwingend das Rückerstattungsverfahren für DBA-rechtlich freigestellte Einkünfte vorsehen. Fraglich könnte sein, wie in Hinblick auf diesen Rechtfertigungsgrund ein vom Abzugsverpflichteten auszuübendes Wahlrecht zwischen vorübergehender Einbehaltung der Abzugssteuer und sofortiger Quellenentlastung, wie dies z. B. außerhalb von Durchführungsverordnungen in Österreich vorgesehen ist,<sup>30)</sup> zu beurteilen wäre. Entscheidet sich der Abzugsverpflichtete zum Einbehalt der Abzugssteuer, kann er damit dem beschränkt Steuerpflichtigen die als diskriminierend erachteten Liquiditätsnachteile immer noch zufügen. Im Anwendungsbereich DBA-rechtlicher Freistellungen könnte daher hinsichtlich diskriminierender Abzugssteuern an die gesetzliche Verankerung der verpflichtenden Entlastung an der Quelle gedacht werden.

Bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen stellt sich hingegen die Frage, wieso eine Abzugssteuer zur Sicherung des Besteuerungsrechtes erforderlich und angemessen sein soll. Beschränkt Steuerpflichtige mit einer inländischen Betriebsstätte werden wie unbeschränkt Steuerpflichtige verpflichtend zur Veranlagung erfasst. In diesem Bereich ist die Schlechterstellung aber ohnehin durch die Anwendbarkeit von DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverboten vermieden. So sieht das österreichische BMF bei der Vereinnahmung abzugspflichtiger Einkünfte durch die Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzuges ab, wenn ein DBA-Diskriminierungsverbot anwendbar ist.<sup>31)</sup>

In den übrigen Fällen könnte der zwingende Grund der „steuerlichen Kontrollen“ oder der Sicherung des Besteuerungsrechtes eine Rechtfertigung einer diskriminierenden Abzugssteuer bewirken. Allerdings wären die diskriminierenden Effekte der Abzugssteuer einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen. So ist einerseits zu berücksichtigen, dass die Behörden der Mitgliedstaaten durch die Amtshilferichtlinie die Möglichkeit haben, alle zur Besteuerung Gebietsfremder benötigten Auskünfte von den Behörden anderer Mitgliedstaaten zu erlangen,<sup>32)</sup> wobei ein Verstoß gegen die Grund-

---

<sup>28)</sup> Vgl. zur gemeinschaftsrechtlichen Kritik an dem Erfordernis der Freistellungsbescheinigung: *Dautzenberg*, BB 2001, 2147.

<sup>29)</sup> Abzugssteuern, die nur für beschränkt Steuerpflichtige vorgesehen sind.

<sup>30)</sup> *H. Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht (2002) 128 ff.

<sup>31)</sup> BMF 27. 5. 2002, EAS 2057; 21. 11. 2003, EAS 2374; 15. 12. 1997, EAS 1193; 23. 11. 1998, EAS 1372. Kein DBA besteht aber z. B. im Bereich des EWR zwischen Österreich und Island.

<sup>32)</sup> EuGH 12. 4. 1994, Rs. C-1/93 *Halliburton* Rz. 22; EuGH 11. 9. 1995, Rs. C-80/94 *Wielockx* Rz. 26.

freiheiten auch nicht mit dem Argument fehlender Effizienz der Amtshilferichtlinie gerechtfertigt werden kann.<sup>33)</sup> In Hinblick auf die Identifizierung des beschränkt Steuerpflichtigen könnte argumentiert werden, dass beschränkt steuerpflichtige Einkünfte beim inländischen Vergütungsschuldner zu abzugsfähigen Aufwendungen führen, sodass vom inländischen Fiskus – ggf. im Rahmen einer Empfängerbenennung – auch überprüft werden könne, ob sich der beschränkt steuerpflichtige Einkünfteempfänger im Inland besteuern ließ. Derartige Argumente sind der EuGH-Rechtsprechung nicht fremd. So lehnt der EuGH verwaltungstechnische Schwierigkeiten als Rechtfertigungsgrund ab. Überdies sieht er z. B. in den Urteilen *Danner* sowie *Skandia und Ramstedt* in der Tatsache, dass Rentenbeiträge abzugsfähig sind, „eine verlässliche Informationsquelle“ des inländischen Fiskus hinsichtlich einer später ausgezahlten und zu besteuerten Rente.<sup>34)</sup> Allerdings ging es in diesen Urteilen nicht um die Besteuerung der ausländischen Versicherungen, sondern um die Abzugsfähigkeit der Beiträge beim inländischen Versicherungskunden. Freilich könnte argumentiert werden, die beim Abzugsverpflichteten abzugsfähigen Erwerbsaufwendungen ermöglichen den Steuerbehörden ohnehin die Identifizierung des beschränkt Steuerpflichtigen, an den sie geleistet werden. Unter Zuhilfenahme der EU-Beitreibungsrichtlinie, die seit dem Jahre 2002 auch auf die direkten Steuern anwendbar ist,<sup>35)</sup> könnte dieser dann wohl auch erfasst werden. Allerdings ist dieser Schluss nicht zwingend aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu ziehen.

Zu beachten ist jedoch, dass die für eine Rechtfertigung gebotene Sachlichkeit zumindest hinterfragt werden könnte, wenn willkürliche Unterscheidungen zwischen verschiedenen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger getroffen werden. So wird in der Literatur argumentiert, dass der Gesetzgeber durch eigenes Handeln zu erkennen gibt, welche Rechtfertigungen zweckdienlich sind.<sup>36)</sup> Überlegt werden könnte daher, ob eine Rechtfertigung der Abzugssteuern deswegen ausscheidet, weil der Gesetzgeber bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht lückenlos alle Einkünfte vergleichbarer Art dem Steuerabzug unterwirft. So sollen etwa durch den Begriff der kaufmännischen und technischen Beratung im Sinne von § 98 Abs. 1 Z 3 und § 99 Abs. 1 Z 5 EStG nur bestimmte Beratungstätigkeiten einer Abzugssteuer unterworfen werden, während andere Beratungstätigkeiten keinem Abzug unterliegen. Nach den Einkommensteuer-Richtlinien sind dies v. a. Marktforscher, Unternehmensberater und „Rationalisierungsfachleute“.<sup>37)</sup> Andere Beratungstätigkeiten, wie z. B. die der Wirtschaftstreuhänder oder die rechtsanwaltliche Tätigkeit unterliegen hingegen keinem Steuerabzug. Derartige Differenzierungen könnten als ein innerer Widerspruch der nationalen Rechtsordnung angesehen werden, durch den der betreffende Mitgliedstaat anerkennt, dass die Abzugssteuer zur Sicherung des Besteuerungsrechtes nicht unbedingt notwendig ist.

Sofern nach dem bisher gesagten eine Rechtfertigung diskriminierender Abzugssteuern in Erwägung gezogen werden kann, ist im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu würdigen, dass die Abzugssteuern eine erhebliche Erleichterung der

<sup>33)</sup> EuGH 3. 10. 2002, Rs. C-136/00 *Danner* Rz. 47 und 48, EuGH 26. 6. 2003, Rs. C-422/01 *Skandia und Ramstedt* Rz. 38 und 43, EuGH 28. 10. 1999, Rs. C-55/98 *Vestergaard* Rz. 27.

<sup>34)</sup> EuGH 3. 10. 2002, Rs. C-136/00 *Danner* Rz. 52; EuGH 26. 6. 2003, Rs. C-422/01 *Skandia und Ramstedt* Rz. 45.

<sup>35)</sup> Richtlinie des Rates 76/308/EWG vom 15. März 1976 i. d. F. der Richtlinie des Rates 2001/44 vom 15. Juni 2001. In Österreich wurde die Erweiterung der Amtshilfe auf die Vollstreckung direkter Steuern mit BGBl. 2002/132 umgesetzt, welches seit 1. Juli 2002 in Kraft ist. Siehe dazu z. B. *Jiroušek*, Neuerungen im Bereich der EU-Vollstreckungshilfe, ÖStZ 2002, 1055 ff.

<sup>36)</sup> Zu diesem in der Literatur als sog. Anerkennungsprinzip bezeichneten Phänomen der EuGH-Rechtsprechung: z. B. *Dautzenberg*, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, BB 1992, 2400 (2404); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 453, 498, 530 ff.

<sup>37)</sup> EStR 2000 Abschn. 30 Rz. 7938; kritisch dazu *Aigner/Konezny*, Die kaufmännische und technische Beratung im Inland, in: *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen und Körperschaftsteuerrecht (2004) 165 (168 ff.).

steuerlichen Erfassung mit sich bringen, während der durch den Liquiditäts- und Haftungsnachteil herbeigeführte Eingriff in die Grundfreiheiten nicht von übermäßigem Gewicht ist. Dabei gilt es einerseits herauszufinden, ob es gelindere Mittel gibt, um das Ziel der „steuerlichen Kontrolle“ und der Sicherung des Besteuerungsrechtes zu erreichen. Andererseits wäre u. E. auch nicht vollkommen außer Acht zu lassen, ob diese gelinderen Mittel gravierende Einbußen bei der Effizienz der Abgabenerhebung nach sich ziehen würden. In der Literatur wird argumentiert, dass eine Abzugssteuer von dem um Erwerbsaufwendungen bereits gekürzten Nettoertrag ein solches gelinderes Mittel darstellt, um der Sicherung des Besteuerungsrechtes zu dienen.<sup>38)</sup> Sie würde gerade in jenen Fällen zu einer Entlastung von verbleibenden Liquiditätsnachteilen führen, in denen diese am stärksten spürbar sind – nämlich bei hohen Aufwendungen. Andererseits führt der BFH in seiner Entscheidungsbegründung zu Recht an, dass vom Nettoertrag berechnete Abzugssteuern die Gefahr einer erneuten Benachteiligung herbeiführen. Der Vergütungsgläubiger wolle dem zum Steuerabzug verpflichteten Vergütungsschuldner in der Regel die Höhe seiner Betriebsausgaben nicht mitteilen, um seine Kalkulationsgrundlagen und seine Gewinnspanne sowie etwaige Betriebsgeheimnisse nicht offen legen zu müssen. Es ist daher u. E. fraglich, ob Nettoabzugssteuern, selbst wenn sie auf einer freiwilligen Basis eingeführt würden, das Diskriminierungsproblem beseitigen.

### III. Schlussfolgerungen für Österreich

Das Steuerreformgesetz 2005 enthielt Änderungen, die auch den Tarif beschränkt Steuerpflichtiger betreffen.<sup>39)</sup> So wurde das in § 33 EStG enthaltene allgemeine Tarifschema geändert und der steuerfreie Grundbetrag – unter Einarbeitung des allgemeinen Absetzbetrages – von 3.640 EUR auf 10.000 EUR erhöht. Da der allgemeine Grundfreibetrag beschränkt Steuerpflichtigen nach dem *Gerritse*-Urteil nicht gewährt werden muss, es sei denn sie befinden sich in einer *Schumacker*-Situation,<sup>40)</sup> besteht die formale Gleichstellungsverpflichtung beschränkt Steuerpflichtiger hinsichtlich des Stufentarifes nunmehr erst ab steuerpflichtigen Einkünften im Ausmaß von 10.000 EUR. Auf darunter liegende Einkünfte kann der Steuertarif der ersten steuerpflichtigen Einkommenstranche angewendet werden, weil es nach der EuGH-Rechtsprechung grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, den Grundfreibetrag zu berücksichtigen.<sup>41)</sup> Dieser Tarif beträgt für Einkommensteile zwischen 10.001 EUR und 25.000 EUR nach der nunmehr in § 33 Abs. 1 EStG enthaltenen mathematischen Formel 38,3333 %.<sup>42)</sup> Dadurch wird der bereits vor der Steuerreform 2005 allgemein bekannte tarifmäßige Vorteil der Abzugssteuer gegenüber dem allgemeinen Tarifgefüge (außerhalb des Grundfreibetrages) verstärkt.<sup>43)</sup>

Das in diesem Aufsatz behandelte Problem vorübergehender Überbesteuerungen durch die Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis verbleibt aber. Die 20%ige Abzugssteuer wird nämlich nach wie vor auf die um Erwerbsaufwendungen ungekürzten Bruttoeinkünfte angewendet, was im Vergleich zur nachfolgenden Veranlagung zu einer wesentlich erhöhten Bemessungsgrundlage führen kann. Je nach Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen kann dies weiterhin zu der mit dem Steuerabzug verbundenen vorübergehenden Überbesteuerung führen, die erst im Wege der Veranlagung beseitigt wird.

---

<sup>38)</sup> *Cordewener*, IStR 2004, 116; so offenbar auch *Kofler*, ÖStZ 2003/504, 269.

<sup>39)</sup> BGBl 2004/57; gem. § 124b Z 98 sind die Änderungen ab der Veranlagung 2005 anzuwenden.

<sup>40)</sup> Vgl. die Ausführungen des EuGH im Urteil 12. 6. 2003, Rs. C-234/01 *Gerritse* in den Rz. 48 und 49; *Schnitger*, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, FR 2003, 745 (752).

<sup>41)</sup> EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01 *Gerritse* Rz. 48 u. 51.

<sup>42)</sup> Vgl. *Bruckner/Achzet*, Die Eckpfeiler der 2. Etappe der großen Steuerreform 2004/05, ÖStZ 2004, 38.

<sup>43)</sup> Durch das im Begutachtungsentwurf vorliegende AbgÄG 2004 soll in weiterer Folge offenbar die mit dem 20%igen Steuerabzug verbundene besondere Abgeltungswirkung für beschränkt Steuerpflichtige zur Gänze entfallen. So ordnet Art. I Z 27 der geplanten Regierungsvorlage an: „§ 102 wird wie folgt geändert: ...“ und „d) Abs. 4 entfällt“.



Zu berücksichtigen sind ferner die Änderungen, welche durch die im Begutachtungsentwurf vorliegende Regierungsvorlage zum AbgÄG 2004 geplant sind.<sup>44)</sup> Gem. Art. 1 Z. 28 lit. a des Begutachtungsentwurfes soll eine Veranlagungsoption für alle abzugspflichtigen Einkünfte nach § 99 Abs. 1 Z 1 sowie Z 3–6 EStG eingeführt werden. Die Veranlagungsoption ist aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht zu begrüßen, da damit die im *Gerritse*-Urteil aufgestellte Forderung eines Zugangs beschränkt Steuerpflichtiger zu einer Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen im Rahmen der Veranlagung umgesetzt werden. An der nach wie vor *möglichen* vorübergehenden Überbesteuerung durch die Abzugsbesteuerung auf ungekürzter Bruttobasis sowie an den vom BFH im Vorlageantrag beschriebenen diskriminierenden Haftungsnachteilen des Abzugsverpflichteten kann sie allerdings naturgemäß auch nichts ändern.

Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 99 EStG i. V. m. der sie flankierenden Haftungsregelung in § 102 Abs. 2 EStG ist daher im Lichte der Rechtssache *Scorpio* auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten zu hinterfragen. Einerseits stellt die Abzugsbesteuerung wohl eine Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger dar, wenn Nicht-Gebietsansässige durch die beschriebenen Zins- und Liquiditätsnachteile beim Bezug der gleichen Einkünfte schlechter gestellt werden als Gebietsansässige. Andererseits könnte durch Haftungsregeln wie der in § 102 Abs. 2 EStG aber auch die passive Dienstleistungsfreiheit seitens des inländischen Leistungsempfängers und Abzugspflichtigen verletzt sein, wie der BFH in seiner Vorlage an den EuGH betont.<sup>45)</sup> Die offene Frage ist u. E., inwieweit sich Rechtfertigungen dafür finden lassen. Kaum eine Rechtfertigung lässt sich für den Fall finden, dass abzugspflichtige Einkünfte einer Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen zufließen, da sich die Situation von Betriebsstätten in Hinblick auf die steuerliche Erfassbarkeit nur geringfügig von derjenigen der unbeschränkt Steuerpflichtigen unterscheidet. Ebenso wenig gerechtfertigt erscheinen diskriminierende Effekte einer Abzugssteuer, wenn nach einem DBA gar kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der betreffenden Einkünfte besteht.

Soweit es um andere Fälle der Erzielung abzugspflichtiger Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger geht, gibt die neue EuGH-Vorlage des BFH in der Rechtssache *Scorpio* einen weiteren Anstoß, die Vereinbarkeit diskriminierender Abzugssteuern mit dem Gemeinschaftsrecht und dem Ziel eines modernen EU-Binnenmarkts zu hinterfragen. Aufgrund der Erweiterung der Beitreibungsrichtlinie auf direkte Steuern dürfte den EU-Staaten eine Rechtfertigung diskriminierender Abzugssteuern zunehmend schwieriger fallen. Da diese Richtlinie aber im Ausgangsverfahren der BFH-Vorlage an den EuGH noch nicht anwendbar war, könnte die Frage ihrer Auswirkungen in der Rs. *Scorpio* unbeantwortet bleiben, sodass eine weitere Vorlage in Hinblick auf Verfahren, in denen die Beitreibungsrichtlinie bereits anwendbar ist, hilfreich sein könnte. Leicht behebbar und damit unzulässig erscheinen jene Diskriminierungen, die durch den Ausschluss beschränkt Steuerpflichtiger von der Berücksichtigung diskriminierender Liquiditätsnachteile durch eine Verzinsung im Rahmen der seit dem *Gerritse*-Urteil ohnehin gebotenen – und nach Art. 1 Z 28 lit. a der geplanten Regierungsvorlage auch flächendeckend vorgesehenen – Veranlagung entstehen. Dem Diskriminierungsvorwurf kann ein Mitgliedsstaat freilich von vornherein entgehen, indem er die Besteuerung im Abzugswege auf jene Einkünfte beschränkt, für die auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Abzugssteuer vorgesehen ist.<sup>46)</sup>

<sup>44)</sup> [http://www.bmf.gv.at/steuern/NeueGesetze/Abgaendgesetz/\\_start.htm](http://www.bmf.gv.at/steuern/NeueGesetze/Abgaendgesetz/_start.htm).

<sup>45)</sup> Diesbezüglich gilt es anzumerken, dass es eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde ist, ob der Abzugsverpflichtete nach § 100 Abs. 2 EStG, oder der Empfänger der Einkünfte gem § 100 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird. Sollte der EuGH zu dem Ergebnis kommen, dass die Haftungsanspruchnahme des Leistungsempfängers ein Verstoß gegen die passive Dienstleistungsfreiheit darstellt, könnte sich Österreich dem Diskriminierungsvorwurf entziehen, indem in Zukunft bei innerhalb der EU ansässigen Leistungserbringern § 100 Abs. 3 EStG Vorrang gegeben wird.

<sup>46)</sup> So auch *Cordewener*, IStR 2004, 116.