

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Topthema

VwGH contra EuGH Seeling?

Steueralltag

Flutkatastrophe in Asien

Unternehmenssteuerrecht

Änderungen durch das AbgÄG 2004

Europa & Steuern

Adaptierung der beschränkten Steuerpflicht

Internationales Steuerrecht

Werbeauftritte ausländischer Sportler in Österreich

Banken, Investmentfonds und Versicherungen

Neuregelung ausländischer Investmentfonds

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

Nachkauf von Schul- und Studienzeiten

Infocenter WKO

Zuschuss zur Entgeltfortzahlung

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
MÄRZ 2005

01

1 - 40

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

„Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004

Vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils in der Rs Gerritse hat der Gesetzgeber im AbgÄG 2004 die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen auf neue Beine gestellt: Bisherige Ausschlüsse von der Veranlagungsoption nach § 102 EStG und die Verpflichtung zur Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises in Fällen mit EU- oder EWR-Bezug wurden aufgegeben; umgekehrt profitieren beschränkt Steuerpflichtige zukünftig nur eingeschränkt von der Null-Steuerzone.

GEORG KOFLER

A. AUSGANGSSITUATION BIS ZUM ABGÄG 2004

Die „Ausländerbesteuerung“ nach §§ 70 Abs 1 Z 2 und 99 EStG beruht auf einem 20%igen Bruttosteuerabzug unter gleichzeitiger Haftung des Abzugsverpflichteten, wobei der beschränkt Steuerpflichtige seine Aufwendungen lediglich im Rahmen einer Veranlagung geltend machen kann. Allerdings war bis zum AbgÄG 2004¹⁾ in manchen Fällen eine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs vorgesehen und damit der Abzug von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten definitiv ausgeschlossen. Diese Rechtslage ist in Wissenschaft und Praxis naturgemäß auf gemeinschaftsrechtliche Kritik gestoßen.²⁾

B. GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE VORGABEN FÜR DIE BESTEUERUNG BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGER

1. DAS SPANNUNGSVERHÄLTNISS MIT DEM GEMEINSCHAFTSRECHT

Differenziert ein Steuersystem zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, ist ein gewisses Spannungsverhältnis zu den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten und Diskriminierungsverboten vorprogrammiert. Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese haben jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben.³⁾ Untersagt sind somit nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale (zB der steuerlichen Ansässigkeit) faktisch zum gleichen Ergebnis führen.⁴⁾ Diskriminierend ist dabei die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf vergleichbare Situationen oder derselben Vorschrift auf unterschiedliche Situationen.⁵⁾ Eine solcherart diskriminierende nationale Bestimmung verstößt dann gegen das Gemeinschaftsrecht – und ist sodann von nationalen Gerichten und Behörden unangewendet

zu lassen⁶⁾ –, wenn sie nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann und verhältnismäßig ist.⁷⁾ Im Hinblick auf die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger – in der Terminologie des Gemeinschaftsrechts als „Gebietsfremde“ bezeichnet – hat der EuGH in stRsp mehrere Grundsätze herausgearbeitet:

2. ZULÄSSIGE UNGLEICHBEHANDLUNG VON GEBIETSANSÄSSIGEN UND GEBIETSFREMDEN UND DEREN GRENZEN (SCHUMACKER, WIELOCKX, ASSCHER, GILLY, GSCHWIND UND WALLENTIN)

Seit dem Urteil in der Rs *Schumacker*⁸⁾ judiziert der EuGH in stRsp, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre persönliche Leistungsfähigkeit idR nicht in einer vergleichbaren Situation befinden und es daher zulässig ist, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche und familiäre Si-

DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (New York) ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) BGBl I 2004/180.
- 2) Zuletzt mwN etwa *G. Kofler*, *Gerritse*: Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit! ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff); *G. Kofler*, *Gerritse*: EuGH bestätigt Generalanwalt – Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig! ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); *Burgstaller/W. Loukota*, *Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse?* SWI 2003, 244 (244 ff). Der VfGH hat diese Rechtslage als verfassungskonform angesehen: VfGH 11. 3. 1977, B 274/74, ÖStZB 1977, 182; ebenso zB VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0135, ÖStZB 1998, 141.
- 3) Siehe aus jüngerer Zeit zB EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-6817, *Ramstedt* – Tz 25.
- 4) Grundlegend EuGH 23. 5. 1996, C-237/94, Slg 1996, I-2617, *O'Flynn* – Tz 17 ff.
- 5) Siehe etwa EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 26.
- 6) Siehe zu diesem sog „Anwendungsvorrang“ zB EuGH 22. 6. 1989, 103/88, Slg 1989, 1839, *Fratelli Constanzo SpA* – Tz 28 ff.
- 7) Dazu zB EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner* – Tz 33 ff, Tz 44 ff.
- 8) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker*.

tuation eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt.⁹⁾ Es ist daher grundsätzlich nicht diskriminierend, wenn der Beschäftigungsstaat gewisse Begünstigungen beschränkt Steuerpflichtigen nicht gewährt,¹⁰⁾ was auch für den Grundfreibetrag (tarifliche Null-Steuerzone) gilt.¹¹⁾ Die Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation eines Gebietsfremden geht allerdings vom Wohnsitz auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht, da dann der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, die persönlichen Vergünstigungen zu gewähren.¹²⁾

3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE: OBJEKTIVES NETTOPRINZIP GILT AUCH FÜR GEBIETSFRENDE (*GERRITSE*)

In der Rs *Gerritse*¹³⁾ hatte sich der EuGH mit dem deutschen Bruttosteuerabzug (im konkreten Fall ohne Veranlagungsmöglichkeit) für beschränkt Steuerpflichtige zu befassen. Hinsichtlich des aufgrund der pauschalen Besteuerung verwehrten Betriebsausgabenabzuges hielt der EuGH fest, dass ein solcher Ausschluss zu einer gegen die Art 49 f EG verstoßenden mittelbaren Diskriminierung führt. Die Besteuerung nach dem objektiven Nettoprinzip von Steuerinländern ist damit auch auf die Behandlung von Inlandseinkünften von Steuerausländern auszudehnen.¹⁴⁾

4. STEUERSATZ: BEGRENZTE ZULÄSSIGKEIT EINER PAUSCHALEN BESTEUERUNG (*ASSCHER UND GERRITSE*)

Ebenfalls in der Rs *Gerritse* behandelte der EuGH die Problematik eines Pauschalsteuersatzes. Hinsichtlich des dort fraglichen 25%igen deutschen Steuerabzugs argumentierte der EuGH iSd *Asscher*-Urteils¹⁵⁾ und gelangte zu dem Ergebnis, dass ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde eine mittelbare Diskriminierung darstellt.¹⁶⁾ Der EuGH zeigte allerdings einen Berechnungsmodus zur Überprüfung auf, ob eine pauschale Besteuerung diskriminierend ist: Da nämlich der Grundfreibetrag für beschränkt Steuerpflichtige, die nicht in einer *Schumacker*-Situation sind, entfallen kann, ist – um vergleichbare Situationen zu vergleichen – den im Quellenstaat erzielten Nettoeinkünften ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags (Null-Steuerzone) hinzuzuzählen; der sich darauf unter Anwendung des progressiven Tarifs ergebende Steuersatz ist sodann mit dem Pauschalsatz zu vergleichen.

5. FOLGERUNGEN FÜR DAS ÖSTERREICHISCHE STEUERRECHT

Das Urteil in der Rs *Gerritse* hat die schon lange gehegten Bedenken gegen das österreichische System der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger (vor dem AbgÄG 2004) bestätigt. Aus dem *Gerritse*-Urteil wurde zunächst abgeleitet, dass jene Konstellationen, in denen der Steuerabzug von den Bruttoeinnahmen für beschränkt Steuerpflichtige zwingend eine Abgel-

tungswirkung ohne Veranlagungsoption zur Folge hat (zB § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG iVm § 102 Abs 4 EStG idF vor dem AbgÄG 2004), nicht dem Gemeinschaftsrecht entsprechen.¹⁷⁾ Im Schrifttum wurden daher mehrere Vorschläge gemacht, die österreichische Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger an die Vorgaben des *Gerritse*-Urteils anzupassen:¹⁸⁾ Erwogen wurde insb die generelle Einräumung einer Veranlagungsoption, wobei im Rahmen dieser Veranlagung zwar Aufwendungen zu berück-

- 9) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 31 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 18; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 41; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, *Gilly* – Tz 49 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* – Tz 23 ff; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, *Zurstrassen* – Tz 21; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-0000, *Wallentin* – Tz 15 ff.
- 10) Krit zB *Cordeuener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.
- 11) Der EuGH begründet dies damit, dass der Grundfreibetrag einer sozialen Zielsetzung (Sicherung eines steuerfreien Existenzminimums) diene; dazu EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 48 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-0000, *Wallentin* – Tz 19; ebenso zB BFH 19. 11. 2003, I R 57/02, BFH/NV 2004, 766.
- 12) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 36 ff. Österreich hat diese Vorgaben in § 1 Abs 4 EStG in Form der fingiert unbeschränkten Steuerpflicht implementiert, um unter gewissen Voraussetzungen auch beschränkt Steuerpflichtigen den Zugang zu gewissen Vergünstigungen (zB Null-Steuerzone, Absetzbeiträge etc) zu ermöglichen. Die österreichische Rechtslage dürfte dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, zumal der EuGH in der Rs *Gschwind* das deutsche Pendant als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet hat (EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* – Tz 28; dazu Rz 36 EStR 2000).
- 13) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse*; siehe dazu etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff) und ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); *Burgstaller/W. Loukota*, SWI 2003, 244 (244 ff); *Haarmann/Fuhrmann*, Konsequenzen aus der EU-Rechtswidrigkeit der abgeltenden Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis für beschränkt Steuerpflichtige innerhalb der Europäischen Union, IStR 2003, 558 (558 ff); *Cordeuener*, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis! IStR 2004, 109 (109 ff).
- 14) Dazu ausf *Cordeuener*, IStR 2004, 109 (110).
- 15) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 35 ff, insb 45 ff.
- 16) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, *Gerritse* – Tz 53; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 49; siehe auch BFH 5. 2. 2001, I B 140/00, BFHE 195, 156, BStBl 2001 II 598; FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm *Grams/Molenaar*.
- 17) Ähnlich Bedenken hinsichtlich des abgeltenden Steuersatzes bestanden bei Kapitalerträgen nach § 97 iVm § 102 Abs 4 EStG. Da allerdings auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Fall der Veranlagung gem § 97 Abs 4 EStG eine Bruttobesteuerung erfolgt, wird dieser Aspekt nicht als diskriminierend zu beurteilen sein. Überlegt werden konnte allenfalls, ob der 25%ige Steuerabzug bei Kapitalerträgen gegen das der Kapitalverkehrsfreiheit inhärente Beschränkungsverbot verstieß: Bei bloß geringer Ertragsspanne der Kapitalanlage besteht nämlich im Ansässigkeitsstaat uU nicht ausreichend Steuersubstrat zur Anrechnung der österreichischen Quellensteuer.
- 18) Siehe zB *G. Kofler*, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff) und ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff mwN); *Burgstaller/W. Loukota*, SWI 2003, 244 (248 ff); siehe für Deutschland zB *Cordeuener*, IStR 2004, 109 (109 ff); siehe auch FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm *Grams/Molenaar*, und die *Gerritse*-Folgeentscheidung des FG Berlin 25. 8. 2003, 9 K 9312/99, IStR 2003, 740 m Anm *Grams/Molenaar*.

sichtigen wären, jedoch der allgemeine Tarif des § 33 Abs 1 EStG unter Außerachtlassung der Null-Steuerzone angewendet werden könnte. Diskutiert wurde freilich auch, ob diesfalls der derzeitige Bruttosteuerabzug nach § 99 EStG als auf die endgültige Steuerschuld anzurechnende Vorauszahlung zur Sicherung des österreichischen Besteuerungsrechts beibehalten werden kann, da der Bruttosteuerabzug nicht nur zu Liquiditätsnachteilen, sondern oftmals auch zu Situationen führt, in denen beschränkt Steuerpflichtige Vorauszahlungen auf eine niemals entstehende Steuerschuld leisten müssen.¹⁹⁾

C. NEUREGELUNG IM RAHMEN DES ABGÄG 2004

Im Hinblick auf die Rsp des EuGH in der Rs *Gerritse* hat der Gesetzgeber im AbgÄG 2004 versucht, das System der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen. Die Kernpunkte dieser Reform sind:²⁰⁾

1. AUSDEHNUNG DER VERANLAGUNGSOPTION IN § 102 ESTG

Durch die Änderung des § 102 Abs 1 Z 3 EStG und den Entfall des § 102 Abs 4 EStG wurde die Veranlagungsoption auch auf die bisherigen Fälle des abgeltenden Steuerabzugs (§ 99 Abs 1 Z 3 bis 5, 97 EStG) ausgedehnt. Da aber – außerhalb des § 1 Abs 4 EStG – die Berücksichtigung des Existenzminimums Sache des Wohnsitzstaates ist, nehmen beschränkt Steuerpflichtige allerdings nicht mehr zur Gänze an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone von € 10.000,- nach § 33 Abs 1 EStG teil, sondern lediglich im Ausmaß von € 2.000,-²¹⁾ was durch die Hinzurechnung eines Betrages von € 8.000,- zur Bemessungsgrundlage erreicht wird (§ 102 Abs 3 EStG); entsprechend wurde der Grenzbetrag für die Steuererklärungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht auf € 2.000,- herabgesetzt (§ 42 Abs 2 EStG).²²⁾

2. ANPASSUNG DER BESTEUERUNG BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGER ARBEITNEHMER

Beschränkt Lohnsteuerpflichtige iSd § 70 Abs 2 Z 1 EStG (dh solche mit „inländischem“ Arbeitgeber²³⁾) unterliegen zur Vermeidung von Differenzierungen in der Lohnverrechnung wie bisher dem auch für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden einheitlichen Lohnsteuertarif. Freibeträge auf Grund eines Freibetragsbescheides werden allerdings ab 2005 nicht mehr berücksichtigt.²⁴⁾ Damit soll der Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 1 EStG der Brutto(lohn)besteuerung nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG angenähert werden. In beiden Fällen besteht auch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung, bei der allerdings der besondere „Tarif“ nach § 102 Abs 3 EStG zur Anwendung kommt.

3. ENTFALL DES BESTEUERUNGSNACHWEISES IM BINNENMARKT

Die Verpflichtung zur Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises soll auf Grund der

umfassenden Amtshilfe bei Ansässigkeit in der EU oder EWR entfallen (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG).²⁵⁾ Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger entfällt somit die Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises dann als Voraussetzung für den Werbungskosten- bzw den Betriebsausgabenabzug, wenn die beschränkt steuerpflichtigen Zahlungsempfänger in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat (mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)²⁶⁾ ansässig sind.

D. VERBLEIBENDE GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE PROBLEMBEREICHE

Zunächst ist zu bemerken, dass die Ausdehnung der Veranlagungsoption auf alle Fälle des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen den Vorgaben des *Gerritse*-Urteils entspricht.²⁷⁾ Auch die (teilweise) Versagung des Grundfreibetrages (Null-Steuerzone) erscheint durch die Rsp des EuGH gedeckt. Dennoch ergeben sich nach wie vor einige gemeinschaftsrechtliche Problembereiche bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, von denen an dieser Stelle der Bruttosteuerabzug und die Verlustausgleichsproblematik kurz herausgegriffen werden sollen.²⁸⁾

- 19) Zu dieser Problematik EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 54.
- 20) Die Änderungen in § 42 Abs 2 und § 102 EStG sind erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden (§ 124 b Z 109 EStG). Die Änderungen in § 63 und § 70 EStG sind erstmals für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2004 enden; für das Jahr 2005 für beschränkt Steuerpflichtige ausgestellte Freibetragsbescheide treten außer Kraft (§ 124 b Z 112 EStG).
- 21) Die teilweise Beibehaltung einer Null-Steuerzone für beschränkt Steuerpflichtige erklärt sich aus Vereinfachungsüberlegungen; dazu *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 621 (627).
- 22) Diese Lösung des Gesetzgebers entspricht im Wesentlichen dem von der hA bereits im Vorfeld der Reform gemachten Vorschlag; siehe auch die deutsche Reaktion auf das *Gerritse*-Urteil im BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003, BStBl 2003 I 553, und dazu ausf *Cordeuener*, IStR 2004, 109 (109 ff).
- 23) iSv Arbeitgeber mit einer inländische Betriebsstätte iSd § 81 EStG.
- 24) Änderung des § 63 Abs 7 und Entfall des § 70 Abs 3, § 102 Abs 2 Z 2 zweiter Satz EStG.
- 25) Zur europarechtlichen Kritik am bisherigen Erfordernis eines Besteuerungsnachweises siehe ausf *Lang/W. Loukota*, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (72 ff).
- 26) Derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen (siehe Art 27 und 28 des DBA Norwegen-Österreich, BGBl III 1997/1).
- 27) Ebenso ist der Verzicht auf einen Besteuerungsnachweis iSd § 102 Abs 1 Z 3 EStG für EU- und EWR-Sachverhalte ein Schritt in die richtige Richtung, wenngleich damit wohl noch nicht alle Bedenken ausgeräumt sein dürften; siehe abermals die abkommens- und verfassungsrechtliche Kritik bei *Lang/W. Loukota*, SWI 2003, 67 (68 ff und 76 ff).
- 28) ME begegnet etwa auch die Besserstellung von beschränkt Steuerpflichtigen mit inländischem Arbeitgeber (§ 81 EStG) im Vergleich zu sonstigen ausländischen Arbeitnehmern gemeinschaftsrechtlichen Bedenken, da dies wohl zu etwas wie einem (mittelbaren) „Niederlassungserfordernis“ für den Arbeitgeber führt (siehe im Kontext der Dienstleistungsfreiheit zB EuGH 3. 12. 1974, 33/74, Slg 1974, 1299, *Van Binsbergen*; EuGH 4. 12. 1986, 205/84, Slg 1986, 3755, *Kommission/Deutschland*; EuGH 10. 3. 1993, C-111/91, Slg 1993, I-817, *Kommission/Luxemburg*).

Als gemeinschaftsrechtliche „Problemzone“ sticht zunächst der Brutto-Steuerabzug nach § 99 EStG ins Auge. Hier stellt sich trotz der umfassenden Veranlagungsmöglichkeit die – durch *Gerritse* wohl nicht endgültig gelöste²⁹⁾ – Frage, ob der derzeitige, nur für beschränkt Steuerpflichtige geltende Bruttosteuerabzug nach § 99 EStG (und die daran anknüpfende Haftung des Abzugsverpflichteten nach § 100 Abs 2 EStG) als auf die endgültige Steuerschuld anzurechnende Vorauszahlung zur Sicherung des österreichischen Besteuerungsrechts beibehalten werden kann:³⁰⁾ Die aus dem für Gebietsfremde bestehenden Abzugverfahren nach § 99 EStG resultierenden Liquiditätsnachteile und die Haftungsregelung des § 100 EStG, die zu einer Präferenz für gebietsansässige Leistungserbringer führen kann, sind nämlich geeignet, grenzüberschreitende Aktivitäten innerhalb der EU gegenüber Aktivitäten innerhalb eines Mitgliedstaats zu erschweren und dadurch den Grundfreiheiten zuwiderzulaufen.³¹⁾ Entsprechende Vorlagenfragen des BFH sind in der Rs *Scorpio*³²⁾ bereits beim EuGH anhängig. Es bleibt also die Entscheidung in dieser Rechtssache abzuwarten, um mit Sicherheit zu wissen, ob ein nur für beschränkt Steuerpflichtige anwendbarer Steuerabzug in irgendeiner Form – also etwa als Steuerabzug von den *Nettoeinkünften* – eine Zukunft hat.³³⁾

Im Brennpunkt steht auch die Einschränkung des Verlustabzugs für beschränkt Steuerpflichtige durch § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG. Nach dieser Bestimmung wird ein Verlustabzug nur gewährt, wenn Verluste in betrieblich tätigen, inländischen Betriebsstätten entstanden sind und ein negatives Welteinkommen erwirtschaftet wurde. Die zweite Voraussetzung bezweckt, bei Steuerausländern eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zuzulassen.³⁴⁾ Diese Schlechterstellung von Steuerausländern gegenüber Steuerinländern verstößt allerdings nach hA gegen die Niederlassungsfreiheit. Wie insb *Tumpel* nachgewiesen hat, müsste daher auf Basis des Gemeinschaftsrechts der Verlustabzug unter den Voraussetzungen des § 18 Abs 6 und 7 EStG – unabhängig vom positiven Auslandseinkommen – auch beschränkt Steuerpflichtigen aus anderen Mitgliedstaaten eingeräumt werden, sofern und solange es dadurch nicht zu einer doppelten Verlustverwertung kommt.³⁵⁾

E. RESÜMEE

Die langjährige internationale Praxis der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger wird durch die Judikatur des EuGH nach und nach auf ihre diskriminieren-

den und beschränkenden Ausformungen abgeklopft und durch „negative Integration“ bereinigt. Vor allem die Urteile in den Rs *Schumacker* und *Gerritse* haben hier an Grundprinzipien gerüttelt. Obwohl der Gesetzgeber im Rahmen des AbgÄG 2004 einige bedenkliche Bestimmungen des österreichischen Steuerrechts an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst hat, sind längst nicht alle Fragen gelöst. So wird etwa die beim EuGH anhängige Rs *Scorpio* Klärung bringen, ob es den Mitgliedstaaten überhaupt gestattet ist, ihre Steueransprüche durch einen Steuerabzug à la § 99 EStG zu sichern. Ohne einen solchen Steuerabzug – dessen Zulässigkeit in der Fachliteratur bereits überwiegend bezweifelt wird – wäre aber wohl der Nichtbesteuerung Tür und Tor geöffnet, zumal die Instrumentarien der grenzüberschreitenden Amts- und Vollstreckungshilfe in der Gemeinschaft zwar existieren, ihr praktischer Durchführung aber vom Idealzustand weit entfernt ist.

29) Siehe auch BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878; *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 f); siehe aber zB auch FG Düsseldorf 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A, IStR 2004, 90 m Anm *Grams*.

30) Dazu ausf *W. Loukotal/Hohenwarter*, Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH-Rechtssache *Scorpio*, SWI 2004, 539 (539 ff); siehe zB auch *G. Kofler*, ÖStZ 2003/613, 307 (309 mwN).

31) So zB *Haarmann/Fuhrmann*, IStR 2003, 558 (559); *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 f); siehe aber auch *Hinneken*, EC Tax Rev 2003, 207 (212), der ein solches System ausdrücklich für zulässig hält.

32) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878, beim EuGH geführt als Rs C-290/04, *Scorpio*; nachfolgend etwa BFH 16. 6. 2004, I B 44/04, BStBl 2004 II 882 (Aufhebung der Vollziehung).

33) Mit guten Gründen zweifelnd bereits *W. Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (539 ff mwN). Trotz allfälliger Liquiditäts- und sonstiger Nachteile, die sich auch bei einem *Nettosteuerabzug* ergeben, lässt sich allerdings aus dem zweiten Tenor des *Gerritse*-Urteils wohl vorerst ableiten, dass das Steuerabzugsverfahren mit nicht *per se* diskriminierend oder zumindest gerechtfertigt ist, sondern lediglich dann dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, wenn es zu einer (vorläufigen) effektiven Höherbelastung beschränkt Steuerpflichtiger führt. Zu Vorschlägen im Hinblick auf ein Nettosteuerabzugssystem siehe zB *G. Kofler*, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff) und ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff).

34) Siehe zB Rz 8059 EStR 2000.

35) *Tumpel*, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 55 (55 ff); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 380 ff; *Hruschka/Bendlinger*, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmer, SWI 2003, 271 (271 ff); *Doralt*, EStG⁴, § 102 Tz 37 mwN. Zur Sonderregelung im DBA mit Deutschland siehe *Jirousek*, Die Verwertung inländischer Betriebsstättenverluste nach dem neuen DBA Deutschland, ÖStZ 2000, 1244.