

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

## Schempp: Zulässigkeit eines grenz- und personenübergreifenden Korrespondenzprinzips bei Unterhaltszahlungen

ÖStZ 2005/

1152, S. 538

Die Art 12 Abs 1 EG und 18 Abs 1 EG sind dahin auszulegen, dass es ihnen nicht zuwiderläuft, dass ein in Deutschland wohnender Steuerpflichtiger nach einer nationalen Regelung, wie der im Ausgangsverfahren einschlägigen, von seinen steuerpflichtigen Einkünften in diesem Mitgliedstaat nicht Unterhaltsleistungen an seine in einem anderen Mitgliedstaat, in dem diese Unterhaltsleistungen steuerfrei sind, wohnende frühere Ehefrau abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie in Deutschland ansässig wäre.

EuGH, Urteil vom 12. 7. 2005, C-403/03, Egon Schempp/Finanzamt München V (Vorlage des deutschen BFH)

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler,  
LL.M. (New York)  
Universität Linz

### 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

Die Rs *Schempp* betrifft Unterhaltszahlungen eines deutschen Steuerpflichtigen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehegattin und die Frage, ob es dem Gemeinschaftsrecht entspricht, wenn diese Zahlungen in Deutschland deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden, weil sie in Österreich nicht besteuert werden. Nach dem deutschen Realsplitting können Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten in den Veranlagungszeiträumen 1994 bis 1997 bis zu 27.000 DM abgezogen werden (§ 10 Abs 1 Nr 1 dEStG), wobei diese abgezogenen Beträge nach § 22 Nr 1a EStG beim Unterhaltsempfänger als steuerbare Einkünfte erfasst werden (sog Korrespondenzprinzip), der Abzug beim Unterhaltsleistenden allerdings nicht voraussetzt, dass die steuerliche Erfassung der Unterhaltszahlungen beim Unterhaltsempfänger tatsächlich zu einer Steuerfestsetzung führt.

Unter den Voraussetzungen des § 1a Abs 1 Nr 1 EStG können Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten auch dann abgezogen werden, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, er aber seinen Wohnsitz (oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt) im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union hat; im Verhältnis zu Österreich war diese Regelung ab dem Veranlagungszeitraum 1994 anzuwenden (§ 52 Abs 2 dEStG). § 1a Abs 1 Nr 1 Satz 3 dEStG setzt allerdings voraus, dass die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. Im Streitfall hat der Kläger die entsprechende Bescheinigung nicht vorgelegt bzw nicht vorlegen können, da nach österreichischem Einkommensteuerrecht die Unterhaltszahlungen bereits dem Grunde nach nicht der Besteuerung unterworfen werden; auch der Abzug von Unterhaltsleistungen ist nicht vorgesehen. Hätte hingegen die geschiedene Ehefrau des Klägers ihren Wohnsitz in Deutschland

gehabt, so hätte der Kläger die Unterhaltsleistungen voll absetzen können; seine geschiedene Ehefrau hätte diese allerdings nicht versteuern müssen, da ihr Einkommen unter dem steuerfreien Grundfreibetrag (Existenzminimum) lag (§§ 32a Abs 1, 32d dEStG).

Vor diesem Hintergrund hat der BFH<sup>1)</sup> dem EuGH zwei Fragen dahin gehend vorgelegt, ob das Diskriminierungsverbot des Art 12 EG oder die Vorschriften über die Freizügigkeit im Allgemeinen nach Art 18 EG derart auszulegen sind, dass sie § 1a Abs 1 Nr 1, § 10 Abs 1 Nr 1 dEStG entgegenstehen, wonach ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland ansässig wäre. Die Fragen des BFH liefern also im Wesentlichen darauf hinaus, ob das Korrespondenzprinzip des deutschen Steuerrechts in seiner grenzüberschreitenden Ausprägung gemeinschaftsrechtlich zulässig ist.

### 2. Schlussanträge des Generalanwaltes

Generalanwalt *Geelhoed* ging in seinen Schlussanträgen vom 27. 1. 2004<sup>2)</sup> – unter Rückgriff auf Art 56 EG<sup>3)</sup> – zunächst davon aus, dass der Sachverhalt aufgrund des grenzüberschreitenden Flusses der Unterhaltszahlungen unter das Gemeinschaftsrecht fällt, sah das in § 1a Abs 1 Nr 1 dEStG verwendete Korrespondenzkriterium allerdings als neutral an und führte die Nichtabzugsfähigkeit somit auf eine Disparität in

1) BFH 22. 7. 2003, XI R 5/02, BFHE 202, 570, BStBl 2003 II 851.

2) Schlussanträge GA *Geelhoed* 27. 1. 2004, C-403/03, *Schempp*; dazu etwa *Schnitger/Papantonopoulos*, Deutsche Vorabentscheidungsersuchen zu den direkten Steuern des Jahres 2004, BB 2004, 407 (407 f); *Schnitger*, Kein steuerlicher Abzug von Unterhaltszahlungen nach Österreich?, IStR 2005, 166 (170 ff).

3) Dazu *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Schempp* – Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten?, SWI 2005, 411 (411 f).

nerhalb der nicht harmonisierten Steuersysteme zurück. Er empfahl dem EuGH daher, die Vorlagefragen dahin gehend zu beantworten, dass „*nationale Vorschriften wie § 1a Absatz 1 Nummer 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes, wonach ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland ansässig wäre*“, nicht gegen Art 12 EG bzw Art 18 EG verstoßen.

### 3. Die Entscheidung des EuGH

a. Der Gerichtshof folgte in seinem Urteil vom 12. 7. 2005<sup>4)</sup> im Ergebnis den Schlussanträgen seines Generalanwaltes und entschied in der mit 13 Richtern besetzten Großen Kammer, dass weder das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art 12 EG noch die Bestimmung über die allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger in Art 18 EG der deutschen Regelung entgegensteht.

– Zunächst überprüfte und bejahte der EuGH die Eingangsfrage, ob der relevante Sachverhalt überhaupt dem Gemeinschaftsrecht unterliegt und damit der sachliche Anwendungsbereich des Art 12 EG eröffnet ist<sup>5)</sup>. Unter Rückgriff auf die in Art 17 EG geregelten Unionsbürgerschaft und die Freizügigkeit nach Art 18 EG grenzte der EuGH den vorliegenden Sachverhalt von einem – auch durch Art 17 EG nicht erfassten<sup>6)</sup> – rein internen Sachverhalt ab, der keinerlei Bezug zum Gemeinschaftsrecht aufweist: So lehnte der EuGH die Auffassung der deutschen und der niederländischen Regierungen ab, wonach die Lage des Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der wie Herr *Schempp* von dem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht hat, eine rein interne Situation sei<sup>7)</sup>, und argumentierte, dass unstrittig seine geschiedene Ehefrau mit ihrer Wohnsitznahme in Österreich das nach Art 18 EG jedem Unionsbürger zustehende Recht wahrgenommen hat, sich im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats frei zu bewegen und aufzuhalten. Da also „*die Ausübung eines durch die Gemeinschaftsrechtsordnung gewährten Rechtes durch die frühere Ehefrau des Klägers des Ausgangsverfahrens Auswirkungen auf dessen Anspruch auf steuerlichen Abzug in dem Mitgliedstaat hatte, in dem er selbst wohnt, kann der in Frage stehende Sachverhalt nicht als ein rein interner Sachverhalt ohne Bezug zum Gemeinschaftsrecht angesehen werden*“<sup>8)</sup>.

– In einem nächsten Schritt untersuchte der EuGH, ob es den Art 12 EG zuwiderläuft, dass die deutschen Finanzbehörden Herrn *Schempp* den Abzug seiner Unterhaltsleistungen an seine frühere Ehefrau versagt haben<sup>9)</sup>. Ausgehend vom Inhalt des gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbotes, wonach vergleichbare Sachverhalte nicht ohne objektive Rechtfertigung unterschiedlich behandelt werden dürfen<sup>10)</sup>, überprüfte der Gerichtshof, ob die Situation von Herrn *Schempp*,

der an seine in Österreich wohnende frühere Ehefrau Unterhaltszahlungen leistet, ohne diese in seiner Einkommensteuererklärung abziehen zu können, mit der Situation einer Person vergleichbar ist, die Unterhaltszahlungen an ihren in Deutschland wohnenden früheren Ehegatten leistet und in den Genuss der fraglichen Steuervergünstigung kommt. Allerdings fokussierte der EuGH in seiner *gleichheitsrechtlichen* Prüfung sodann das deutsche Korrespondenzprinzip und folgergte, dass sich die nachteilige Behandlung in Form der Nichtabzugsfähigkeit in Deutschland daraus ergebe, „*dass die für Unterhaltsleistungen geltende steuerliche Regelung in dem Mitgliedstaat, in dem seine frühere Ehefrau wohnt, anders ist als die in dem Mitgliedstaat, in dem er selbst wohnt*“<sup>11)</sup>. Diese Überlegung führte freilich zwangsläufig zu der Folgerung, dass sich der Nachteil aus einer – durch Art 12 EG nicht erfassten<sup>12)</sup> – Disparität zwischen den nationalen Rechtsordnungen ergibt und es demnach „*keine diskriminierende Behandlung im Sinne von Artikel 12 EG [darstellt], dass ein in Deutschland wohnender Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende frühere Ehefrau nicht nach § 1a Absatz 1 Nummer 1 EStG abziehen kann*“<sup>13)</sup>. Der EuGH ließ sich von dieser Folgerung auch nicht dadurch abbringen, dass im konkreten Fall die Unterhaltsleistungen an die fiktiv in Deutschland verbleibende geschiedene Ehefrau des Herrn *Schempp* bei dieser wegen des steuerfreien Existenzminimums ebenfalls nicht steuerpflichtig gewesen wären. Der EuGH begründet dies – leicht artifizuell – damit, dass „*die Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen aus dem genannten Grund in Deutschland keineswegs mit der Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen in Österreich wegen ihrer dortigen generellen Steuerfreiheit verglichen werden [können], weil die einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen in diesen beiden Fällen für den betroffenen Steuerpflichtigen unterschiedlich sind*“<sup>14)</sup>, ohne darauf einzugehen, worin dieser Unterschied im konkreten Fall zu erblicken sei<sup>15)</sup>.

– In freiheitsrechtlicher<sup>16)</sup> Manier argumentierte der EuGH im Hinblick auf eine mögliche Verletzung des Art 18 EG<sup>17)</sup>. Zum Argument, dass sich die steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen beim Unterhaltspflichtigen konkret auf die Wohnsitznahme des Unterhaltsempfängers auswirken könne, hielt der EuGH fest, dass zwar Herr *Schempp* nicht in dem aus Art 18 EG erfließenden Recht beeinträchtigt sei, jedoch die Übersiedlung seiner früheren Ehefrau nach Österreich für Herrn *Schempp* in dem Mitgliedstaat, in dem er selbst wohnt, nachteilige steuerliche Folgen gehabt hat. Allerdings, so der Gerichtshof weiter, garantiert der EG-Vertrag einem Unionsbürger nicht, „*dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Bürger je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben*“<sup>18)</sup>. Der gleiche Grundsatz gilt nach dem EuGH erst recht in einer Situation, in der der Betroffene sein Recht auf Freizügigkeit nicht selbst

4) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp*; siehe für erste Analysen bereits *Lang*, SWI 2005, 411 (411 ff); *Ernst & Young*, EuGH-Rechtsprechung Ertragsteuerrecht (2005) 482 f; *Panayi*, *The Schempp Case: EU Citizenship, Rights and Taxes - A New Leaf in ECJ Jurisprudence or Just a Fig Leaf?*, ET 2005, 482 (482 ff).

5) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 13 bis 25.

6) Siehe EuGH 5. 6. 1997, C-64/96, und C-65/96, Slg 1997, I-3171, *Uecker und Jacquet* – Tz 23; EuGH 2. 10. 2003, C-148/02, Slg 2003, I-11613, *García Avello* – Tz 26.

7) Ebenso bereits EuGH 19. 10. 2004, C-200/02, *Zhu und Chen* – Tz 19.

8) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 25.

9) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 27 bis 39.

10) EuGH 17. 7. 1997, C-354/95, Slg 1997, I-4559, *National Farmers' Union ua* – Tz 61.

11) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 32.

12) Siehe etwa EuGH 9. 9. 2003, C-137/00, Slg 2003, I-7975, *Milk Marque und National Farmers' Union* – Tz 124 mwN.

13) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 36.

14) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 39.

15) Siehe dazu auch die Kritik bei *Lang*, SWI 2005, 411 (412 f).

16) Vgl dazu nur die Überlegungen bei *Schnitger*, IStR 2005, 166 (170 ff).

17) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 40 bis 46.

18) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 45; siehe auch EuGH 15. 7. 2004, C-365/02, Slg 2004, I-7183, *Lindfors* – Tz 34.

wahrgenommen hat, sondern rügt, er sei infolge der Übersiedlung seiner früheren Ehefrau in einen anderen Mitgliedstaat diskriminierend behandelt worden<sup>19)</sup>.

– Zusammenfassend kam der EuGH also zu dem Ergebnis, „dass die Artikel 12 Absatz 1 EG und 18 Absatz 1 EG dahin auszulegen sind, dass es ihnen nicht zuwiderläuft, dass ein in Deutschland wohnender Steuerpflichtiger nach einer nationalen Regelung, wie der im Ausgangsverfahren einschlägigen, von seinen steuerpflichtigen Einkünften in diesem Mitgliedstaat nicht Unterhaltsleistungen an seine in einem anderen Mitgliedstaat, in dem diese Unterhaltsleistungen steuerfrei sind, wohnende frühere Ehefrau abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie in Deutschland ansässig wäre“<sup>20)</sup>.

#### 4. Ausblick

Das *Schempp*-Urteil führt aufgrund der im deutschen Recht vorgenommenen intersubjektiven Verknüpfung von Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht in interessante Bereiche der gemeinschaftsrechtlichen Analyse, zumal die Frage darauf hinaus lief, inwieweit steuerliche Ungleichbehandlungen eines Steuersubjektes geeignet sind, auch andere Personen in der Ausübung der ihnen zustehenden Freizügigkeitsrechte des EG-Vertrages zu hindern<sup>21)</sup>. Diese Konstellation hat sowohl den Generalanwalt<sup>22)</sup> als auch den EuGH in gehörige Argumentationsnöte gebracht und war auch kaum prognostizierbar. So gingen beispielsweise *Terra/Wattel*<sup>23)</sup> in ihrem Standardwerk zum Europäischen Steuerrecht vor dem Hintergrund der Verneinung einer intersubjektiven Kohärenz vor kurzem noch davon aus, dass die Unterhaltszahlungen im Staat des Zahlers auch dann abzugsfähig sein müssten, wenn diese beim Empfänger nicht besteuert werden können, zumal Zahler und Emp-

fänger nicht „ein und derselbe Steuerpflichtige“ im Sinne der auf der *Rechtfertigungsebene* angesiedelten einschlägigen Kohärenz-Judikatur<sup>24)</sup> seien. Der EuGH hat sich demgegenüber – ebenso wie der Generalanwalt<sup>25)</sup> – in der *Rs Schempp* bereits auf der *Vergleichbarkeitsebene* vom Gedanken des im deutschen Recht angelegten Korrespondenzprinzips leiten lassen, das insofern auch den „guten Willen“ des deutschen Steuerrechts demonstriert, als die Abzugsfähigkeit mit einem objektiven Kriterium – nämlich der jeweiligen Steuerpflicht im Wohnsitzstaat des Unterhaltsempfängers – verknüpft und damit nicht die Abzugsfähigkeit jeglicher Unterhaltszahlung in das Ausland verneint wird. Nur daraus lässt sich wohl erklären, dass der EuGH bei der Prüfung der Vergleichbarkeit des Unterhaltsverpflichteten maßgeblich auf die rechtliche Behandlung des Unterhaltsempfängers abgestellt und damit eine weitere Front in der Kritik an seiner „Vergleichbarkeitsprüfung“ eröffnet hat.<sup>26)</sup> Abgesehen von den bereits im Schrifttum geäußerten Bedenken gegen die Entscheidung<sup>27)</sup> könnte die Akzeptanz des grenzüberschreitenden Korrespondenzprinzips im *Schempp*-Urteil allerdings auch den Weg in die wünschenswerte Richtung einer transnationalen Kompensationsanalyse weisen, soweit eine solche Betrachtung im nationalen Recht des diskriminierungsverdächtigen Staates angelegt ist<sup>28)</sup>.

24) Siehe zB EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, *Baars* – Tz 40; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* – Tz 57; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 42; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 30; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, *Lenz* – Tz 36.

25) Schlussanträge GA Geelhoed 27. 1. 2004, C-403/03, *Schempp* – Tz 26 ff.

26) Dazu *Lang*, SWI 2005, 411 (412 f mwN).

27) Ausführlich *Lang*, SWI 2005, 411 (411 ff); siehe auch *Panayi*, ET 2005, 482 (486).

28) Eine solche Analyse könnte zu dem sachlich wünschenswerten Ergebnis führen, dass beispielsweise die abkommensrechtliche Anrechnungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat die Diskriminierungsprüfung im Quellenstaat beeinflussen kann und damit etwa die Anrechnungsverpflichtung für die Prüfung der Benachteiligung des konkreten Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist. Der EFTA-Gerichtshof hat dies in der *Rs Fokus Bank* für die Frage der Quellenbesteuerung von Dividenden unlängst noch verneint (siehe EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank* – Tz 37; dazu etwa *G. Kofler*, EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von „Auswärtsausschüttungen“ unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2005/279, 143 [147 ff]); eine diesbezügliche Frage ist beim EuGH in der *Rs Denkavit* (C-170/05) anhängig (siehe dazu mwN *G. Kofler*, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil, ÖStZ 2005/357, 169 [172 ff]).

19) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 46.

20) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Egon Schempp* – Tz 47.

21) Siehe auch *Schnitger/Papantonopoulos*, BB 2004, 407 (407); *Ernst & Young*, EuGH-Rechtsprechung Ertragsteuerrecht (2005) 482.

22) Siehe die zutreffende Kritik bei *Schnitger*, IStR 2005, 166 (170 ff).

23) *Terra/Wattel*, *European Tax Law*<sup>4</sup> (2005) 122; vgl weiters die Überlegungen im Vorlagebeschluss BFH 22. 7. 2003, XI R 5/02, BFHE 202, 570, BStBl 2003 II 851; vgl auch die kritische Analyse bei *Panayi*, ET 2005, 482 (486); siehe aber auch die auf dem *Manninen*-Urteil basierenden Überlegungen bei *Schnitger/Papantonopoulos*, BB 2004, 407 (407), und *Schnitger*, IStR 2005, 166 (171).



#### Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und europäischen Steuerrechts.

#### Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.



## Personalverrechnung für die Praxis

Das Journal für Lohn- und Gehaltsverrechner

Vorteilspreis für ARD-Abonnenten € 69,60

Jahresabonnement 2006 (12 Hefte)  
(gegenüber Normalpreis € 99,-)

Bestellen Sie jetzt: Ihr gratis Probeheft  
Tel. (01) 534 52-0, Fax (01) 534 52-141  
E-Mail: bestellung@lexisnexis.at

www.lexisnexis.at

 LexisNexis®  
ARD Orac